

**Masteruppsats i offentlig förvaltning [HT16]**

Förvaltningshögskolan, Göteborgs universitet

Angelica Roos & David Borgström

Handledare: Emma Ek Österberg

Examinator: Gustav Kastberg

# **Förväntningar på kommunal revision**

**En studie om olika aktörers uppfattningar och  
förväntningar på kommunal revision**

## Förord

Vi vill först och främst rikta ett stort tack till alla respondenter som har medverkat och gjort den här studien möjlig. Vi vill även uttrycka stor tacksamhet till vår handledare Emma Ek Österberg, som genom sitt stöd har gett oss värdefull vägledning och varit ett bollplank genom hela uppsatsprocessen. Till sist vill vi även tacka våra familjer som med engagemang och glada tillrop bistått oss under hela hösten.

Angelica Roos & David Borgström

Göteborg, 3 januari 2017

## Sammanfattning

Revision har de senaste åren fått ett större utrymme i samhällsdebatten. Det har diskuterats både i media och forskningslitteratur vad revisionen ska göra och hur revisorernas roll uppfattas. Tidigare forskning har studerat frågor kring revisorernas ansvarsområde och skyldigheter. Utifrån ansvar och skyldigheter har revisionen ifrågasatts och kritik har riktats mot revisorerna. Frågor som "Var fanns revisorn?" har visat sig vara vanliga när oegentligheter och skandaler i organisationer avslöjas. Tidigare forskning, som framförallt har gjorts inom privat sektor på finansiell revision, har identifierat att det finns ett så kallat förväntningsgap inom revision. Ett förväntningsgap betyder att de reviderade och andra intressenters förväntningar på revisionen, vilket ansvar och vilka arbetsuppgifter revisorerna har, vad de gör eller bör göra skiljer sig jämfört med de förväntningar revisorerna själva har eller menar att de gör eller kan göra. Det mest grundläggande för att ett gap existerar är att det finns olika aktörer som har skilda uppfattningar om både revisionen och revisorns roll. Den här studien har utgått från tidigare forskning och bekräftat att ett förväntningsgap inom den kommunala revisionen går att identifiera. Genom att söka reda på hur olika aktörers förväntningar på kommunal revision och revisorns roll ser ut, har studien bidragit med ökad kunskap och förståelse för hur ett förväntningsgap inom den kommunala revisionen kan se olika ut beroende på vilken aktör vars uppfattningar och förväntningar man utgår från. För att fullgöra studiens syfte samlade vi in data genom kvalitativa intervjuer med respondenter som kommer i kontakt med revision på olika sätt. Respondenterna delades in i fyra huvudgrupper: revisorer, de granskade, kommunfullmäktigeledamöter samt journalister. Studien bekräftar tidigare forskning, som visar att det finns förväntningsgap inom kommunal revision men att gapet ser olika ut beroende på vilken aktörer man jämför revisorernas svar med. Området som visar på störst distinktioner är revisionens dubbla funktion. Tydligast gap går att identifiera mellan revisorerna och de granskade, och vidare mindre tydligt mellan granskarna och journalister.

**Nyckelord:** kommunal revision, revision, förväntningsgap, revisorns roll, Göteborgs Stad

## Innehållsförteckning

<b>1. Inledning .....</b>	<b>6</b>
1.1 Förväntningar och förväntningsgap .....	7
1.2 Revisionens intressenter .....	8
1.3 Syfte och frågeställningar .....	10
1.4 Disposition.....	10
<b>2. Tillvägagångssätt .....</b>	<b>11</b>
2.1 Val av metod.....	11
2.2 Design.....	12
2.3 Urval - fall och intervjuer .....	13
2.4 Datainsamling – Intervjuer.....	14
2.5 Genomförande av intervjuer .....	15
2.6 Bearbetning och analys av data .....	17
<b>3. Tidigare forskning och teori .....</b>	<b>19</b>
3.1 Revisionens utveckling .....	19
3.2 Revisionens logik .....	20
3.3 Förutsättningar för kommunal revision idag.....	21
3.4 Teorier om revision .....	22
3.4.1 Försäkrar.....	23
3.4.2 Förbättring.....	24
3.4.3 Försäkring .....	24
3.4.4 Legitimitet .....	24
3.4.5 Komfort.....	25
3.5 Revisorsprofessionen .....	25
3.6 Revisorsrollen .....	26
3.7 Centrala begrepp för en meningsfull revision.....	27
3.7.1 Revisorernas oberoende och kompetens .....	28
3.8 Begreppet förväntningsgap.....	29
3.9 Varför olika förväntningar? Orsaker och möjliga lösningar .....	30
3.10 Analysverktyg.....	32
<b>4. Empiri.....</b>	<b>35</b>
4.1 Revisionskontoret i Göteborgs Stad.....	35
4.2 En revision i förändring - förutsättningarna i Göteborg.....	36
4.3 Revisionens uppgift - Utifrån lag och god sed? .....	39

4.4 Ansvar och uppgift att upptäcka fel och brister .....	42
4.5 Vad granskas? .....	45
4.6 Revisionens dubbla funktion .....	47
4.7 Revisorernas kompetens och egenskaper .....	51
4.8 Kommunikation .....	52
4.9 En evig fråga om oberoende .....	53
4.10 Ett jätteviktigt verktyg, på vilket sätt? .....	55
<b>5. Analys .....</b>	<b>58</b>
5.1 Revisionens uppgift .....	58
5.2 Ansvar och skyldigheter .....	60
5.3 Revisionens dubbla funktion .....	62
5.4 Revisorns roll .....	67
5.4.1 Revisorns oberoende .....	69
5.5 Sammanfattning av analys .....	71
<b>6. Diskussion och slutsats .....</b>	<b>73</b>
6.2 Vidare forskning .....	78
<b>Referenser .....</b>	<b>79</b>
<b>Bilagor .....</b>	<b>84</b>
Bilaga 1 - Intervjuguide förtroendevalda och sakkunniga revisorer .....	84
Bilaga 2 - Intervjuguide De granskade .....	85
Bilaga 3 - Intervjuguide Journalister .....	86
Bilaga 4 - Intervjuguide Kommunfullmäktige .....	87

## 1. Inledning

*I detta inledande kapitel kommer studiens ämne att introduceras. Först kommer ett avsnitt där ämnet beskrivs utifrån tidigare forskning, som fortsätter i en problemformulering och slutligen mynnar ut i studiens syfte samt frågeställningar. Avslutningsvis presenteras studiens disposition.*

Sverige har under den senaste tiden varit utsatta för relativt många offentliga skandaler. I Göteborg har media exempelvis uppdagat hur en hög kommunalchef värvats av ett privat företag vilka kommunen precis tecknat ett miljonavtal med kommunen (Svt 2016), mutskandaler i Göteborg år 2010 (Svt Nyheter 2016) samt en omdiskuterad upphandling av nya spårvagnar i Göteborgs Stad (Stadsrevisionen 2014). Bedrägerier, mutor och andra typer av skandaler medför många gånger ett minskat förtroende (Baron et al. 1977). Det handlar inte enbart om förtroendet för ledande politiker eller organisationer, utan revisorerna anses många gånger ha någon form av ansvar. Kritik har vid sådana tillfällen riktats mot revisorerna likväl som det har gjorts mot verksamhetsutövarna och politikerna.

Tidigare forskning har studerat frågor kring revisorernas ansvarsområde och skyldigheter. Utifrån ansvar och skyldigheter har revisionen ifrågasatts och kritik har riktats mot revisorerna (Chye Koh & Woo 1998:147). Frågor som "Var fanns revisorn?" eller "Varför upptäckte inte revisorerna detta?" har visat sig vara vanliga när oegentligheter och skandaler i organisationer avslöjas och synliggörs (Carrington 2014:242f; Cassel 1996:42f; Dennis 2010). Johansson (2005) beskriver att frågor om varför oegentligheter inte har larmats av revisionen grundar sig i revisionens ursprungliga funktion, att vara en oberoende extern part som ska ha insyn i verksamheten och därmed veta vad som sker (s. 9). Tidigare studier visar på att flera intressenter förutsätter, antar och förväntar sig att revisorerna har till uppgift och ansvara att upptäcka, rapportera och förhindra både fel och oegentligheter (Baron et al. 1977; Cassel 1996:190; Dennis 2010:131; Sikka, Puxty, Willmott & Cooper 1998). Det finns även uppfattningar om att revisorer inte alltid riktar tillräckligt stor uppmärksamhet för att upptäcka oegentligheter (Humphrey, Moizer & Turley 1993; Sikka et al. 1998). Ruhnke och Schmidt (2014) lyfter fram att revisorer allt som oftast kritiseras i de fall de har misslyckats med att upptäcka oegentligheter. Även Power (1997) belyser att revisorerna många gånger kritiseras då organisationer på olika vis misslyckas. Samtidigt menar Power (1997) att revisorerna inte får någon uppmärksamhet eller uppskattning vid företags lyckanden och framgångar (s. 27). Generellt sett anses det vara revisorn som ska hållas ansvarig när plötsliga händelser inträffar

(Chye Koh & Woo 1998). Revisorernas ansvar och uppgifter förväxlas många gånger med vad som egentligen ligger på redovisningsansvarig och verksamheten (Carrington 2014:8; Cassel 1996:198). Behovet av att på olika vis kontrollera både organisationer och varandra har emellertid ökat (Power 1997), och dess innebörd, syfte och omfattning har kommit att vidgas och inkludera allt mer (Carrington 2014:8f;254; Power 1997:3f;82f; Power 2000; SKL 2014).

Inom den offentliga sektorn i Sverige har kommunerna ett stort ansvar och är centrala när det gäller att tillhandahålla offentlig verksamhet och service, som exempelvis skola, vård och omsorg (SOU 2004:107, s. 58). Det kommunala självstyret och kommunernas rätt att ta ut skatt är grundlagsstadgat (SFS 1974:152), vilket således innebär att den kommunala verksamheten är finansierad av gemensamma resurser. Den kommunala sektorn har speciella förutsättningar, andra mål och syften jämfört med den privata sektorn. Demokrati, rättssäkerhet och effektivitet är begrepp som beskrivs vara centrala och viktiga att värna om. Kommunal revision beskrivs vara ett demokratiskt kontrollinstrument för att skapa insyn och transparens i den kommunala verksamheten för samtliga medborgare (SKL 2014; SOU 2004:107, s. 56). Lundin (2010) menar att revisionen är ett viktigt instrument för att granska verksamheten som bedrivs i de svenska kommunerna (s. 65), där utgångspunkten är att ge upplysningar och säkerställa att "verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig" (SFS 1991:900 9 kap. 9 § 2 st.).

### **1.1 Förväntningar och förväntningsgap**

Tidigare forskning, som framförallt har gjorts på den privata sektorn med fokus på finansiell revision, har identifierat att det finns ett så kallat förväntningsgap inom revision. Ett sådant gap betyder att de reviderade och andra intressenters förväntningar på revisionen, vilket ansvar och vilka arbetsuppgifter revisorerna har, vad de gör eller bör göra skiljer sig jämfört med de förväntningar revisorerna själva har och/eller menar på att de gör eller kan göra (Cassel 1996:189ff; Chye Koh & Woo 1998; Epstein & Geiger 1994; Porter 1993). Hur gapet definieras är tidigare forskning inte helt överens om och den exakta innebörden av ett förväntningsgap varierar (Chye Koh & Woo 1998). Det mest grundläggande för att ett gap existerar är att det finns olika aktörer som har skilda uppfattningar och tankar om både revisionen och revisorns roll (Humphrey et al. 1993:396). Förväntningar kan baseras på vilka uppfattningar olika intressenterna har om vad revisorerna gör, vilken funktion revision ska

fylla samt vad de anser att revisionen ska generera. Generellt sett har olika intressenter, så som media, investerare samt allmänheten, många gånger högre förväntningar på vad revisorerna ska eller bör göra jämfört med vad revisorerna faktiskt gör eller kan göra utifrån de lagar, regler och normer som finns (Carrington 2014:242f; Cassel 1996:189f; McEnroe & Martens 2001). Att det finns ett förväntningsgap inom revision är inget nytt utan det har studerats tidigare. Det har även konstaterats att det finns skillnader mellan vad olika intressenter menar är den kommunala revisionens nytta (Ek Österberg & Solli 2015). Ett förväntningsgap inom revision har beskrivits som viktigt att uppmärksamma för revisionsprofessionen. Ruhnke och Schmidt (2014) förklarar det genom att ett alltför stort förväntningsgap kan bidra till en minskad legitimitet för revisionen, vilket Sikka et al. (1998) menar kan leda till minskat förtroende för revisionsprofessionen.

## 1.2 Revisionens intressenter

Vilka är då revisionens intressenter och vilka förväntningar på revision finns det? Att ställa frågan är relevant då uppdragsgivaren, de granskade och övriga intressenter, använder revisionen på olika sätt för att fatta beslut i olika frågor (Öhman 2007:119). Revisionens intressent är de som på något vis använder revision för att göra olika val (Ek Österberg & Solli 2015; Öhman 2007). Det har tidigare utförts relativt många och omfattande studier för att identifiera vilka revisionens intressenter är och vilka förväntningar som vilar på revision (Carrington 2014; Öhman 2007; Power 1997; EK Österberg & Solli 2015). Resultatet från liknande studier gjorda på den privata sektorn visar att revisionens intressenter framförallt är kreditgivare, leverantörer, kunder, myndigheter, aktieägare, potentiella aktieägare, borgenärer, potentiella borgenärer, anställda och allmänheten. I mångt och mycket kan det antas vara hela samhället (Öhman 2007).

Den kommunala revisionen intressenter skiljer sig åt jämfört med intressenter som privata företag har. Beställaren av den kommunala revisionen är kommunfullmäktige och kan på så sätt ses som en huvudintressent. Resultat från tidigare forskning visar på att det finns betydligt fler intressenter än så (Ek Österberg & Solli 2015; SKL 2010; SOU 2004:107). Den kommunala revisionens intressenter utgörs framförallt av tjänstemän och anställda i den reviderade verksamheten, politiska partier, företagare, media, stat, föreningar, EU, brukare, lobbygrupper och allmänheten (SKL 2010). Intressenterna har olika förhållanden till och intressen i den kommunala verksamheten, vilket vidare bidrar till att revisionen får olika roll för var och en av dem (EK Österberg & Solli 2015).



Utifrån ett demokratiskt perspektiv beskrivs revision som ett viktigt instrument för att kontrollera den kommunala sektorn. Som nämnt ovan, har det utförts relativt många studier för att identifiera vilka revisionens intressenter är samt vilka förväntningar de har. Det finns däremot inte lika mycket forskning som har studerat hur förväntningarna på kommunal revision och revisorsrollen ser ut för respektive intressentgrupp. Ek Österberg & Solli (2015) menar att det saknas kunskap om hur olika aktörer uppfattar och använder den kommunala revisionen i praktiken. Deras studie undersöker vilken nytta och roll revisionen har i kommuner genom att studera användandet av den. Utgångspunkten var att fånga upp vilka uppfattningar fullmäktige, kommunstyrelsens ordförande, kommunchefen, ekonomichefen, en nämndordförande samt en förvaltningschef har på kommunal revision. De lyfter fram att revisionens roll främst anses vara att verifiera ritualer som legitimerar kommuner (Ek Österberg & Solli 2015:45). Då revisionen berör flera intressegrupper kan revisionen och revisorns roll därmed antas ses utifrån flera perspektiv. Därigenom går det även att anta att de olika perspektiven för med sig olika uppfattningar, åsikter och förväntningar om och på revision samt på revisorns roll och funktion.

I takt med en föränderlig värld har revisionen kommit att bli allt mer mångfacetterad. I en tid där media i större utsträckning intagit en granskande roll där skandaler har synliggjort revisionen på ett annat sätt har förutsättningarna för den kommunala revisionen förändrats. Justesen och Skærbæk (2010) menar att granskningsrapporter som är mer kritiska ofta får mer uppmärksamhet i media. Offentliga organisationer som granskas och får mycket kritik, för exempelvis bristfällig styrning och ansvarighet, tenderar att få stor uppmärksamhet (s. 330). Med hänsyn till dessa förutsättningar kan det ha betydelse för hur media uppfattar revisionen och vad de förväntar sig att den ska leverera. Hur olika intressegrupper uppfattar den kommunala revisionen och vilka förväntningar de har på den finns det egentligen inte någon omfattande kunskap om.

Det finns ett kunskapshål då tidigare forskning i huvudsak har fokuserat på att undersöka huruvida ett förväntningsgap existerar eller inte, med fokus på finansiell revision inom privat sektor. De studier som riktat sig mot kommunal sektor har i regel sökt att bekräfta huruvida ett liknande gap finns inom kommunal sektor alternativt utgått från relativt få intressentgrupper för att precisera förväntningsgapet. Den här studien kommer att inkludera kommunal revision i stort, det vill säga både finansiella revision och verksamhetsrevision, då de båda är centrala i det kommunala granskningssystemet. Då kommunal revision tillskrivs en

viktig funktion i det demokratiska samhället, för att bland annat skapa insyn och transparens, kan det antas vara betydelsefullt att utöka kunskapen om förväntningsgapet inom den kommunala sektorn. Vi vill i den här studien vidga kunskapen inom forskningsfältet genom att inkludera flera olika aktörer och ser till revisionen som sådan i stort.

### 1.3 Syfte och frågeställningar

Syftet med den här studien är att bidra med ökad kunskap och förståelse för huruvida ett förväntningsgap inom kommunal revision kan se olika ut beroende på vilken aktörs uppfattningar och förväntningar man utgår från. Vi kommer genom det bidra med ökad kunskap för fler aktörers förväntningar och uppfattningar om den kommunala revisionen. Vi kommer även öka förståelsen för hur de olika intressenternas förväntningar förhåller sig till revisorernas förväntningar och därmed öka förståelsen för förväntningsgap.

För att uppnå syftet har vi två forskningsfrågor:

- Hur beskriver och uppfattar revisorerna den kommunala revisionen och revisorsrollen?
- Hur ser olika intressenters förväntningar och uppfattningar ut på den kommunala revisionen samt på revisorsrollen?

### 1.4 Disposition

Den här uppsatsen är indelad i sex kapitel. Varje kapitel inleds med en kort övergripande beskrivning av vad kapitlet innehåller. I första kapitlet ges en introduktion till ämnet. Det består av ett inledande stycke där ämnet beskrivs utifrån tidigare forskning. Det fortsätter i en problemformulering, som mynnar ut i studiens syfte och frågeställningar. I kapitel två beskrivs studiens genomförande och de metodologiska val som gjorts. I kapitel tre redogörs och presenteras den teoretiska referensram, som används för att analysera empirin. I det fjärde kapitlet presenteras studiens empiri som är baserad på intervjuer. Det görs en empirisk analys av datamaterialet utifrån teman som framkommit under intervjuerna. Därefter följer ett kapitel där empirin analyseras utifrån den teoretiska referensramen. Kapitlet avslutas med en analytisk sammanfattning där studiens två forskningsfrågor besvaras. Uppsatsen avslutas med kapitel sex där en diskussion förs om det resultat som framkommit samt studiens slutsatser. Avslutningsvis kommer förslag till vidare forskning.

## 2. Tillvägagångssätt

*I det här kapitlet görs en beskrivning för hur vi har gått till väga för att svara på studiens syfte. I avsnittet diskuteras och redogörs det för de metodologiska val som gjorts, hur datainsamlingen har gått till samt analysen och bearbetningen av den.*

### 2.1 Val av metod

Utgångspunkten för val av studiens metod och design går tillbaka till dess syfte och frågeställningar (Ahrne & Svensson 2015:18ff). Metoden ska svara på hur samt på vilket sätt studien ska genomföras när det bland annat kommer till urval och datainsamling. För att på bästa sätt svara på hur en studie ska utföras bör frågorna om vad och varför redan vara besvarade (Kvale & Brinkmann 2014). För att tillgodose studiens syfte har vi valt att göra en kvalitativ fallstudie. Syftet med att göra en fallstudie är att se till “fallets specifika förutsättningar” (Alvehus 2014:75). Att använda kvalitativ metod föll sig naturligt eftersom studiens syfte var att öka kunskapen och bidra med ökad förståelse för vad olika aktörer har för uppfattningar och förväntningar på den kommunala revisionen.

Kvalitativa metoder utgörs inte bara av en disciplin för datainsamling, utan det inkluderar en mängd tillvägagångssätt (Ahrne & Svensson 2015:9; Bryman 2011:344). Jämfört med kvantitativa metoder, som många gånger lägger vikt vid kvantifiering, siffror och matematiska samband, utgår kvalitativa metoder till stor del från tolkning av exempelvis ord och bilder (Bryman 2011:40f). Ahrne & Svensson (2015) lyfter fram att det med kvalitativa metoder i större utsträckning går att fånga in nyanser och uppfattningar jämfört med kvantitativa metoder (s. 12). Många gånger handlar det om att studera, tolka och få en uppfattning om olika aktörers handlande, uppfattningar och bild av verkligheten. Det vill säga hur de själv upplever och beskriver den (Alvehus 2014:20; Bryman 2011:32;48;344), vilket är den här studiens syfte. Trost (2010) menar att en kvalitativ studie kan öka kunskap och förståelse för hur individer tänker, agerar och reagerar genom att sätta sig in och förstå den värld som de studerade individerna har och vidare tolka det utifrån teori samt i dess kontext. Ett av argumenten som talar mot användandet av intervjuer är oförmågan att nå ut till ett större antal svarande. Ett alternativ till kvalitativ metod hade kunnat vara att bedriva den här studien utifrån en mer kvantitativ approach, med exempelvis enkäter. Enkäter kan användas om möjligheten att uppfylla studiens syfte styrs av antalet svarande alternativt önskar att göra kvantifierbara jämförelser. Som vi har påvisat ovan är det inte fallet med vår studie. Det kan dock tilläggas att både kvalitativ och kvantitativ metod är bra och behövs för

samhällsvetenskaplig forskning. De kan även kombineras för att ytterligare breddas och ge en bättre bild av samhället (Ahrne & Svensson 2015:9).

## 2.2 Design

Då studien strävade efter att tillgodose en djupare och mer detaljerad kunskap om olika aktörers uppfattningar och förväntningar på kommunal revision har vi valt att designa den som en fallstudie (Bryman 2011:48). Studiens syfte kräver snarare data med mer djupgående och detaljerad kunskap och uppfattningar från ett färre antal respondenter, än data bestående av ett stort antal respondenternas mindre djupgående och detaljerade beskrivningar om uppfattningar och förväntningar. Vi ville söka reda på hur olika aktörer uppfattar revisionen utifrån sitt perspektiv i dess sammanhang och inte kvantifiera resultatet i form av hur många som förväntar sig det ena eller det andra. Vi valde därför att inhämta empiri genom intervjuer. Att försöka ta reda på och förstå vilka förväntningar och uppfattningar olika grupper har, samt hur de går i linje eller skiljer sig från varandra, var det intressanta i den här studien.

Det som har studerats förekommer både i den privata och offentliga sfären. Genom att gå in djupare på ett enskilt fall kan det bidra till att generera ökad kunskap generellt sett, men även eventuella avvikelser från vad som annars anses vara "vanligt". En sådan här fallstudie bidrar med djupare kunskap och förståelse för ett fenomen i den aktuella kontexten. Svårigheten med att generalisera det resultat som vi får utifrån en fallstudie är något som emellertid lyfts fram som en kritik mot denna design. Det intressanta var dock att se och ta hänsyn till de förutsättningar som finns för just detta specifika fall och ha det i beaktning vid analys och slutsatser (Alvehus 2013:75). Vår strävan var att på ett djupare plan genom ett specifikt fall generera kunskap och förståelse för hur ett antal olika aktörers förväntningar och uppfattningar om kommunal revision i dess kontext kan se ut. Med ett fall kunde vi göra det möjligt att genomföra studien och synliggöra detta. Studien bidrar till den samlade forskningen inom fältet och det går att dra vissa analytiska generaliseringar. På så sätt kan studien användas för att få en fingervisning om vilka uppfattningar och förväntningar olika grupper kan ha på revision, i ett större perspektiv än enbart i Göteborgs Stad, eftersom det går att säga att de uppfattningarna och förväntningar som studiens respondenter lyfter fram kan återfinnas i andra kommuner (Kvale & Brinkman 2014).

## 2.3 Urval - fall och intervjuer

Vi har i den här studien valt att avgränsa till att endast studera uppfattning och förväntningar på kommunal revision i Göteborgs Stad. Göteborgs Stad är Sveriges andra största stad och är en av nio kommuner som har ett eget revisionskontor. Att vi valde att studera en kommun som har ett eget revisionskontor motiveras av att yrkesrevisorerna, som är anställda där, kan tänkas ha en bred kunskap och stor erfarenhet av den kommunala sektorn och de speciella förutsättningar som finns. Med tanke på att Göteborg är en storstad är revisionen troligtvis mer omfattande i budgetutrymme och antal personer som både jobbar med revision och kommer i kontakt med revision, jämfört med en mindre kommun. Att valet föll på revision Göteborg kan även motiveras utifrån kostnads- och tidsperspektiv då författarna är bosatta i Göteborg. En viss kritik kan lyftas mot detta men som vi har påvisat kan urvalet framför allt motiveras utifrån studiens syfte.

Vi valde att intervjua aktörer, som utifrån deras yrke eller politiska position, på olika sätt kommer i kontakt med kommunal revision. Det var även viktigt att respondenterna har en central roll där de relativt ofta kommer i kontakt med revisionen (Esaiasson et al. 2012:258). Utifrån tidigare forskning erhöll vi kunskap om vilka aktörsgrupper som kunde uppfattas vara den kommunala revisionens intressenter samt vilka funktioner revisionens intressenter har. Det har handlat om revisorer, granskade, revisionens beställare samt allmänheten (Ek Österberg & Solli 2015; SKL 2010). Urvalet för intervjuerna föll således på ledamöter i kommunfullmäktige, höga tjänstemän i fack- och stadsdelsförvaltningarna, förtroendevalda revisorer och sakkunniga revisorer, vidare kallade yrkesrevisorer, samt lokala medier.

Vi valde att intervjua revisorer då ett förväntningsgap inom revision, utifrån tidigare forskning, är de skillnader i uppfattningar som finns mellan revisorer och övriga aktörer. Vidare valde vi att inkludera både förtroendevalda revisorer och yrkesrevisorer då de utifrån sina funktioner utgör och ringar in en bred bild av kommunal revision. Ledamöter i kommunfullmäktige valde vi att intervjua därför att deras funktion som revisionens beställare ger ett perspektiv som övriga grupper inte har samt att de i tidigare forskning anges vara revisionens huvudmottagare. Revision täcker ett brett område. Därför utgörs de granskade av tjänstemän både från den ekonomiska sidan och från verksamhetssidan för att på så vis fånga upp hur både den finansiella revisionen och verksamhetsrevisionen uppfattas och vilka förväntningar som finns. Journalister kan antas representera allmänheten då de förmedlar

revisionsutlånanden och rapporterar vidare till kommuninvånarna. Vidare har även media en granskande roll. Media har uppmärksammat ett antal skandaler i Göteborg och därmed även den kommunala revisionen. Vi ansåg därför att det var intressant med det perspektivet. För att undvika att falla offer att vi av slump skulle påträffa en respondent ur en av grupperna med avvikande åsikter, som i alltför hög grad utgick från individens person, valde vi att träffa flera personer från varje aktörsgrupp. Respondenterna kategoriserades in i fyra grupper, vilka är (1) revisorerna: förtroendevalda revisorer och yrkesrevisorer; (2) de granskade: ekonomichefer, inköps- och redovisningschef, förvaltningscontroller och sektorschef; (3) uppdragsgivare: kommunfullmäktige samt (4) media: journalister. I empirin benämns samtliga respondenter efter den titel de har. De granskade har vi däremot valt att dela upp, främst för att tydliggöra vilken form av revision de framförallt möter. Ekonomicheferna och inköps- och redovisningschefen benämns som Ekonom 1, 2, 3 och 4 och förvaltningscontrollerna och sektorscheferna benämns som Förvaltningscontroller 1 och 2 respektive Sektorschef 1 och 2.

I ett första skede kontaktade vi respondenterna via mail där vi beskrev uppsatsens syfte. Under tiden som studien bedrevs kom urvalet av olika anledningar att kompletteras med ytterligare eller andra personer. Vi blev rekommenderade av personer, som vi först tagit kontakt med, att ta kontakt med ytterligare eller andra personer. Det beskrivs som ett så kallat snöbollsurval (Esaiasson 2012:258). Genom den här typen av urval kom vi i kontakt med intervjupersoner som har en koppling till det aktuella ämnet. I den här studien innebär det koppling till den kommunala revisionen. Vi tog exempelvis först kontakt med samtliga stadsdelsdirektörer och de hänvisade oss i ett nästa skede framförallt vidare till förvaltningscontroller i respektive förvaltning. Det gjorde att vi på ett relativt enkelt sätt fick kontakt med lämpliga personer att intervjua för studien (Alvehus 2013:68; Esaiasson 2012:258).

## **2.4 Datainsamling – Intervjuer**

Att tillgodogöra sig kunskap genom samtal är en beprövad metod, som har använts i flera hundra år. Att utföra intervjuer för att samla in data har varit en populär metod inom ett flertal fält (Czarniawska 2014; Kvale & Brinkmann 2014). Populariteten kan bero på att intervjuer många gånger antas vara relativt enkelt och okomplicerat. Det finns dock forskning som visar på det motsatta. Det vill säga att intervjuer kan vara ett komplicerat utövande om inte metoden selekteras utifrån studiens syfte och planeras på ett korrekt sätt (Kvale & Brinkmann 2014). Under studiens gång fick vi själva erfara att intervjua inte alla gånger är en självklar

och enkel procedur. Intervjuer ställer krav på de som ska intervjuas. Kunskaper om studiens ämne är nödvändigt för att kunna göra observationer i intervjun om vad respondenten säger, hur den säger det. Även tonfall, ansiktsuttryck med mera kan vara relevant att lägga märke till och i vissa fall notera. För detta krävs även en insikt i hur intervjuer bör genomföras för att nå hög kvalitet (Kvale & Brinkmann 2014). Vår uppfattning är att intervjuer kräver engagemang, total koncentration och förmågan att vara flexibel och anpassa sig under varje intervju och efter den person som blir intervjuad då personer och situationer är och ter sig olika. För vår del anser vi att det var positivt att vi var två personer som intervjuade, då det bidrog till att vi kunde hjälpa och komplettera varandra under intervjuerna.

## 2.5 Genomförande av intervjuer

Det finns inte ett generellt sätt som passar alla typer av studier att genomföra intervjuer på. Det kan vara bra att tänka på ett antal aspekter inför och under en intervju. Det finns olika sätt att interagera med respondenten. Intervjun kan exempelvis ske ansikte mot ansikte, via dator och internet eller över telefon. De kan genomföras enskilt med en respondent per intervju alternativt som gruppintervju (Kvale & Brinkman 2014). Vi valde att genomföra samtliga intervjuerna enskilt ansiktet mot ansikte. Det gav oss möjlighet att studera hur åsikter och tankar framfördes och inte bara exakt vilka ord som sades och vi kunde fokusera på varje respondent fullt ut. Vidare går det att dela upp intervjuer utifrån vad som är intressant att få reda på av den intervjuade. Det innebär att det kan röra sig om ren fakta där fokus ligger på att försöka återskapa en bild av vad som har hänt. Det kan även handla om att klargöra åsikter och uppfattningar om ett visst begrepp utifrån respondentens perspektiv (Kvale & Brinkman 2014), vilket vi ansåg var det som var mest intressant för oss i den här studien. Strävan under intervjuerna var att ge varje respondent utrymme för sitt perspektiv på revision. Det resulterade i att intervjuerna genomfördes som samtalsintervjuer där vi önskade att respondenten kunde prata löst och ledigt om uppfattningar, sin syn och förväntningar på revision (Kvale & Brinkmann 2014; Bryman 2011).

Under intervjuerna utgick vi från en intervjuguide, vilken vi hade konstruerat i förväg. Guiden anpassades dock i formuleringar utifrån vilken aktörsgrupp som intervjuades. Vi hade ett antal frågor och teman uppstrukturerade för att komma ihåg de områden vi ville täcka in samt för att kunna bocka av de områden vi pratat om. Den fungerade också som ett stöd för att i ett första läge få en någorlunda bra struktur på frågorna under intervjun och ett bra flyt (Esiasson et al. 2012:264ff). Utformningen av frågeguiden fastställdes av studiens syfte samt det

teoretiska materialet som tidigare forskning hade bidragit med (Kvale & Brinkmann 2014). Områdena vi önskade att intervjuerna skulle beröra var vilka förväntningar och uppfattningar respondenterna hade på: (1) revisionens uppgift, syfte och betydelse, samt (2) revisorns roll och dennes betydelse. Vi gjorde några justeringar i frågeguiden för att antingen komplettera med ytterligare frågor eller för att förtydliga en del av frågorna. Vi försökte även anpassa frågorna så bra som möjligt under varje intervju beroende på hur intervjun utvecklades och vilken riktning den tog. Att anpassa frågorna och ordningsföljden utefter varje intervjusituation, kan ses som en positivt för den här typen av relativt öppna intervjuer (Ahrne & Svensson 2015:38).

Varje intervju inleddes med att den intervjuade fritt fick berätta och beskriva sin bakgrund. Tyngdpunkten låg vid vilka erfarenheter respondenten har av revision, kommunal verksamhet samt utbildningsbakgrund. Tanken med att inleda varje intervju på detta sätt var dels för att få en bild av vilka perspektiv och vilken kunskap de intervjuade hade, och dels för att få en mjukstart på intervjuerna för att på så vis få ett bra klimat där både den intervjuade och intervjuarna kände sig bekväma. Frågeguiden var även bra under de intervjuer där respondenten inte pratade öppet självmant.

Vi genomförde totalt 18 stycken intervjuer: fyra med revisorer, åtta med granskade tjänstemän, tre med kommunfullmäktigeledamöter samt tre med journalister. Intervjuerna genomfördes under perioden 24 oktober - 11 november. Alla intervjuer utom en genomfördes av studiens båda författare. Majoriteten av intervjuerna genomfördes på intervjupersonernas arbetsplats. Två intervjuer gjordes på Förvaltningshögskolan och en intervju gjordes på ett café. Varje intervju varade i cirka 30-50 minuter. Innan vi började intervjuerna informerade vi samtliga intervjupersoner om att de skulle komma att vara anonyma, samt att intervjuerna och allt runtomkring endast skulle användas till den här studien. Vidare frågade vi samtliga intervjupersoner om vi fick spela in intervjuerna med en mobiltelefon, vilket alla godkände att vi gjorde. Genom att spela in intervjuerna ansåg vi att det bidrog och hjälpte oss i vårt arbete, både under intervjuerna samt vid bearbetning och analys av dem efteråt. Det hjälpte oss även att minimera risken för att exempelvis missuppfattningar och feltolkningar. Inspelningen bidrog till att vi kunde fokusera på vad personen sa under intervjun och vi behövde inte lägga lika stort fokus vid att ta anteckningar (Alvehus 2014:85). Men för att komplettera och aktivt följa intervjuerna förde vi vid behov anteckningar för att komma ihåg intressanta saker som intervjupersonen pratade om, för att kunna ställa följdfrågor eller återkomma till det senare.



Det finns emellertid dock kritik mot att spela in då det skulle kunna vara störande, eller hämmande, för intervjupersonen (Alvehus 2014:85). Vi anser dock inte att det har kommit att påverka de intervjuer som vi har genomfört. Under varje intervju intog vi som frågeställare ett så opartiskt och neutralt förhållningssätt som möjligt gentemot respondenten och dennes svar.

## 2.6 Bearbetning och analys av data

Samtliga intervjuer transkriberades, vilket är ett arbete som studiens författare delade på. Det är ett arbete som är relativt tidskrävande (Alvesson 2011:67). Vi ansåg dock att det var avgörande för oss när empirin tolkades och analyserades. Att transkribera handlar om att översätta det som sades under varje intervju till en mer analyseringsbar form av data (Bryman 2011; Kvale & Brinkmann 2014). Genom att transkribera ansåg vi att det tillsammans med det fysiska mötet gav en tydlig och bred bild av vad som sades och hur det sades. Det finns även rent praktiska argument för transkribering. Det gav oss möjlighet att återkomma och vid upprepade tillfällen gå tillbaka till intervjuerna och studera dem på nytt, vilket vi gjorde. Det ger även andra forskare möjlighet att göra en sekundäranalys utifrån samma datamaterial (Bryman 2011:300f). Ytterligare en fördel med att transkribera är att tolkningen av materialet kunde göras direkt samt att analysen även påbörjades (Ahrne & Svensson 2015:51). Vi påbörjade transkriberingen av intervjuerna med en gång, och transkriberade således parallellt med att vi genomförde intervjuer. Samtidigt bidrog det till att vi kunde analysera och uppmärksamma vårt eget genomförande och därmed anpassa och förbättra vår intervjuteknik inför kommande intervjuer.

Annan kritik för att transkribera handlar bland annat om mängden data som måste analyseras där irrelevant material behöver sällas bort (Bryman 2011:428f). Genom att påbörja analysen parallellt med intervjuerna och transkriberingen, lyckades vi hålla nivån på obearbetat material relativt lågt. Transkriberingen var väsentlig i bearbetningen av empirin. Det tydliggjorde exempelvis ett antal intressanta punkter, vilka vi under intervjuerna inte noterade i lika stor utsträckning men som vi lade märket till när vi lyssnade och läste igenom intervjuerna i efterhand. Intervjuerna transkriberades ordagrant. Vid redovisning av empirin valde vi att justera en del citat för att göra dem mer läsvänliga, samt för att respondenterna framställs på ett korrekt och professionellt vis (Ahrne & Svensson 2015:51). Det vill säga att en del citat skrevs om, dock i minsta om i minsta möjliga mån. Vi har exempelvis tagit bort upprepningar, ord som "ehm", "åh" och "mm".

Efter transkriberingen läste båda författarna igenom intervjuerna ett flertal gånger. Under tiden antecknade vi olika begrepp, nyckelord och områden som var centrala under varje intervju. Därefter sammanställde vi samtliga områden och kunde på ett systematiskt vis ringa in ett antal teman, vilka intervjuerna kretsade runt, och kunde på så vis koda vår data. De teman som har ringats in är områden som alla respondenter har lagt stor vikt vid och som intervjuerna har återkommit till samt områden som har varit betydande för studiens frågeställningar. Hur vi har gått tillväga beskrivs av Bryman (2011) som en slags tematiskt analys (s. 528f). Vi gjorde således inledningsvis en empirisk analys av vår data för att därefter fortsätta och fördjupa oss genom att göra en mer teorinära analys utifrån den teoretiska referensramen. Att analysera det insamlade empiriska materialet utifrån teorier från tidigare forskning handlar till stor del om att sortera, reducera och argumentera runt empirin (Ahrne & Svensson 2015:220ff). Vi valde att sortera materialet utifrån studiens olika områden där vi i en löpande text sökte att återge uppfattningar från samtliga respondenter. Fokusering låg vid att lyfta fram variationer i hur de svarande ställde sig mot det aktuella området samt på vilket sätt respondenternas svar förhöll sig mot tidigare forskning.

### 3. Tidigare forskning och teori

*I detta kapitel presenteras den teoretiska referensramen, som utgår från tidigare forskning och teorier om revision och förväntningsgap inom revision. Inledningsvis presenteras revisionens utveckling, den kommunala revisionens särdrag och revisionens logik. Därefter följer teorier om revision samt om revisionsprofessionen, som följs av en diskussion om förväntningar på och förväntningsgap inom revision. Avslutningsvis sammanfattas teori och tidigare forskning och presenteras i form av ett analysverktyg.*

Tidigare forskning har identifierat att olika intressenter har skilda förväntningar på revisionen, vilket i sin tur skiljer sig med vad revisorerna faktiskt gör, ska och bör göra. Det diskuteras utifrån fenomenet förväntningsgap. Men hur har dessa förväntningar enligt tidigare studier tagit sig i uttryck? Innan förväntningar på revisionen närmare presenteras, följer först en beskrivning av utvecklingen av revision som granskningsinstrument, hur revision kan förstås utifrån revisionsteori samt hur vi kan förstå revisorernas roll. Det görs då det i sin tur kan ha betydelse för att olika förväntningar och uppfattningar finns och således även att förväntningsgap existerar.

#### 3.1 Revisionens utveckling

Genom att inleda detta kapitel med en beskrivning och diskussion om revisionens utveckling kommer det att utgöra ett underlag till förståelse för varför olika uppfattningar om och förväntningar på revision finns. Betydelsen av revision har ökat och revisorns roll har utvecklats till att inkludera allt mer. Allt sedan det bestämdes att det finns verksamheter och organisationer som är redovisningsskyldiga gentemot sina olika intressenter har kravet på att redovisningen ska kontrolleras även vuxit. Redovisningen har utvecklats och det har därtill påverkat revisionen och revisorernas roll (Carrington 2014:6f). I takt med att behovet av att granska har ökat, har revisionens innebörd vidgats och kommit att inkludera allt mer. Ursprungligen bestod revision framförallt av att granska räkenskaperna. Idag finns det ett flertal former av revision däribland finansiell revision och verksamhetsrevision, vilka båda går under begreppet revision (Carrington 2014:8f;254; SKL 2014).

Power (1997) menar att en anledning till att granskningen har ökat tar avstamp i ett ökat behov av att kontrollera både varandra och information utifrån en minskad tilltro, eller ökad misstänksamhet, till andra. Revision är ett instrument för att skapa, förbättra eller upprätthålla förtroende och tilltro för såväl verksamheter som enskilda individer eller grupper. Då revision

ska bidra till att skapa, förbättra eller bibehålla förtroendet för det som revideras krävs det också att samhällets olika aktörer har förtroende för revisionen i sig (Power 1997:2; Cassel 1996:19). Att på något vis kontrollera, övervaka och granska i princip alla typer av verksamheter, kan idag antas vara en självklarhet och det är något som har en relativt stor plats i samhället. Begrepp som "audit society" och "the audit explosion" används ofta och syftar till att beskriva att granskning har ökat markant i både omfattning och betydelse de senaste årtionden (Ek & Solli 2013; Power 1993; Power 1997; Öhman 2007) och där New Public Management (NPM) har varit en betydande faktor för utvecklingen av granskning och revision (Morin 2011; Skærbæk 2009). Revision beskrivs ha ökat explosionsartat i samhället och har kommit att bli allt mer betydelsefullt för styrning och kontroll (Ek 2012; Power 1997). Utvecklingen av revision visar på att området som ska förstås som revision är brett (Flint 1988:6). Från att vara ett relativt simpelt instrument för att kontrollera ärlighet och regelbundenhet till att utgöra ett instrument för att undersöka kvalitet och effektivitet av både ekonomi och verksamhet och även produktion av legitimitet (Flint 1988:6; Power 1997). De båda typerna av revision är viktiga för att granska verksamheter i dagens samhälle och är av betydelse för att säkerställa ansvar och kontroll (Flint 1988:141). I mångt och mycket antas revision idag vara bra och viktigt för organisationers trovärdighet och legitimitet (Carrington 2014). Det beskrivs vara väsentligt med transparens, öppenhet och insyn i offentliga organisationer och där intar revisionen en central roll (SOU 2004:107, s. 56).

### 3.2 Revisionens logik

Den finansiella revisions logik tar ursprungligen avstamp i agent-principalteorin (Carrington 2014:18f). Grunden ligger i att det finns ett behov för principalen (beställaren) att på något vis övervaka agenten (utföraren) (Carrington 2014:18; Power 1997). Utgångspunkten är att det finns en principal som har en önskan om att få en tjänst utförd, som denne inte kan utföra själv. Det finns även en agent som genom sin expertis kan utföra den efterfrågade tjänsten (Davis, Schoorman & Donaldson 1997). Utbytet av tjänster kan ses som en kontraktering mellan de båda parterna (Carrington 2014:18). Kontraktet beskriver hur relationen mellan utförare och beställare ser ut, vilka problem som finns och hur styrningen av utbytet av tjänster ser ut (Jensen & Meckling 1976). Agentteorin menar att det finns en inbyggd målkonflikt i relationen då båda aktörerna vill nyttomaximera (Carrington 2014:18). En grundprincip är den informations- och kunskapsasymmetri som finns, där agenten har mer kunskap och information om hur tjänsten ska utföras. Det medför att agenten kan tillskansa sig fördelar mot den mindre kunnande principalen. För att minska agentens möjlighet att

utnyttja det kan principalen övervaka utförande och skapa ett regelverk som ska beskriva utförandet och därigenom göra val som gynnsamma (Collin et al. 2009; Eisenhardt 1989). Det förklarar i vidare mening att revision är ett verktyg för att kontrollera detta.

Power (1997) beskriver att revision är ett verktyg för att skapa, öka, bygga upp eller bibehålla förtroendet mellan de olika parterna (s. 134). Det handlar om att en extern oberoende aktör ska kontrollera företeelser i olika former för att säkerställa och försäkra om att räkenskaperna är rättvisande, ligga till grund för ansvarsutkrävande, ge allmänheten insyn i verksamheter, belysa felaktigheter, legitimera verksamheter eller förändra och effektivisera verksamheter (Carrington 2014; Cassel 1996;54ff; Ek 2012:12; Ek & Solli 2013; SKL 2014). Revisionen beskrivs ha en dubbel funktion. Genom kontroll verkar revisionen bakåtriktad samtidigt som den ska vara framåtblickande i form av förändring och utveckling (Ek 2012:12; Power 2003b). Som Ek (2012) beskriver är "principen om verifierbarhet - och värdet av oberoende verifikation - på så vis inbyggt i den finansiella revisionens logik" (s. 26). Verksamhetsrevisionens granskningsområden skiljer sig på många vis från finansiell revision, men den finansiella revisionens logik brukar ändå beskrivas ligga till grund för den (Carrington 2014:18f; Ek Österberg & Solli 2015). Det kan förklaras av att vad som revideras har breddats och förändrats. Istället för att det huvudsakliga syftet med revision är att revidera, och verifiera, vilket resultat olika processer har är det idag processerna i sig som är viktiga (Ek 2012:26). Samtidigt som revisionen har ökat, som ett sätt att lösa olika "förtroendeproblem", har revisorerna fått en större roll. "Beroende på hur man ser det kan man antingen hävda att revisorerna fått en betydelsefull position i samhället eller att de fått en alltför betydelsefull position i samhället". (Öhman 2005:61).

### 3.3 Förutsättningar för kommunal revision idag

Tidigare forskning har främst studerat förväntningar på revision och förväntningsgap utifrån ett finansiellt perspektiv på den privata sektorn. Då kommunal revisionen har andra förutsättningar, jämfört med den privata revisionen, kommer en beskrivning av den att göras för att ligga till grund för förståelse för revision i det kommunala sammanhanget. Hur den kommunala revisionen är organiserad och fungerar skiljer sig från revision på den privata sektorn, vilket beror på den kommunala särarten. Kommunernas speciella förutsättningar, jämfört med den privata sektorn, brukar beskrivas vara att verksamheten främst finansieras genom skatteintäkter, avgifter och bidrag, målet är bedriva en kvalitativ och allmännyttig verksamhet, de är politiskt styrda organisationer samt demokrati och offentlighet är viktiga

begrepp (SKL 2014:10f). Om målet för privata organisationer är att gå med vinst där verksamheten ses som ett medel för att uppnå målet, beskrivs det kommunala målet istället vara verksamheten i sig, vilket uppnås genom gemensamma resurserna (Cassel 1996:45f).

I kommunerna finns det en uppdelning när det kommer till ansvarsfördelning, som bygger på att det ska bidra till förtroende och legitimitetsskapande för dem. Kommunfullmäktige är beslutsfattare; styrelse, nämnder och beredningar är verkställande och beredande samt revisorerna som granskar (SKL 2014:11f). Det är kommunfullmäktige som varje mandatperiod utser minst fem förtroendevalda revisorer. Att förtroendevalda granskas av förtroendevalda är unikt för svensk del (SKL 2014:13, SOU 2004:107, s. 61), vilket har ifrågasatts och diskuterats (Lundin 2010:13; Dagens Samhälle 2015). En aspekt som problematiseras är de förtroendevalda revisorernas oberoende då de utses på partipolitiska grunder (Lundin 2010:33). De förtroendevalda revisorerna biträds av sakkunniga revisorer, vilka de själva väljer (SFS 1991:900 9 kap. 8§). Revisorerna har till uppgift att granska revisionsobjekten och återkomma till fullmäktige med en rapport i form av en verksamhetsbedömning. Varje år beslutar fullmäktige om att bevilja eller vägra ansvarsfrihet och där utgör revisorernas granskningar, prövningar och uttalanden underlag för detta. I revisionsberättelsen uttalar revisorerna sig om ansvarstagande (SKL 2014:11f; 50). Gustavson och Karlsson (2013) menar att utifrån ett demokratiperspektiv kan revisionen bidra till ett ökat förtroende för den kommunala verksamheten, vilket emellertid beskrivs kunna öka legitimiteten (s. 72). Den kommunala revisionen är ett demokratiskt kontrollinstrument som årligen granskar, i den omfattning som följer god revisionssed, att verksamheten i kommunen bedrivs ändamålsenligt, att resurser används effektivt samt för att pröva ansvarstagandet. Vad som är tillräcklig omfattning kan skilja sig mellan olika kommuner då revisorerna avgör det utifrån de lokala förutsättningarna (SKL 2014:12;30). Revisionen ska således kontrollera att verksamheten bedrivs effektivt, eller kan bedrivas mer effektivt, samt säkerställa att de gemensamma resurserna inte missbrukas (SKL 2014; SFS 1991:900 kap. 9).

### 3.4 Teorier om revision

Det kan vara svårt att ge en definition på vad revision faktiskt är eller vad dess huvudsakliga syfte är. Med utgångspunkter i diskussionen om revisionens utveckling och förutsättningar för kommunal revision, bygger detta avsnitt vidare och genererar ytterligare förståelse utifrån teori om revision. Revision och det som revisorn ska genomföra i revisionsprocessen kan

betraktas utifrån olika teorier och perspektiv, vilket kan bidra till att olika delar av revisionen beskrivs som mer eller mindre centrala. Revision kan även ha olika påverkan och innebörd för både revisorerna, de reviderade samt övriga intressenter. Revision kan förstås på olika sätt och förklaras utifrån skilda teorier (Carrington 2014:12ff,33; Power 1997:4). Carrington (2014) menar på att teorier om revision kan delas in i två traditioner; teorier som utgår från ett nationalekonomiskt perspektiv och teorier som baseras på sociologi. Teorier där revision ses som försäkrar, förbättring eller försäkring tar avstamp i de nationalekonomiska traditionerna. Nationalekonomi handlar om att studera hushållning med knappa resurser och begrepp som effektivitet och rationalitet är centrala. Större delen av forskningen som har gjorts på revisionsområdet har utgått från nationalekonomiska tankar och idéer (Carrington 2014:13).

Forskningsfältet har senare kommit att vidgas och revision har även studerats utifrån en sociologisk inriktning (Carrington 2014:13). Flint (1988) menar att revision är ett socialt fenomen, som måste ses i sitt sammanhang. Revision kan inte beskrivas på ett universellt vis utan behöver vara i enighet med den kultur som råder i samhället (Flint 1988:13f). Revision är en del i ett "maskineri av social kontroll" (Flint 1988:40), ett sätt för olika aktörer i samhället att kontrollera ansvarighet. Sociologiska inriktningen, där maktfrågor, relationer och samspel mellan olika aktörer är centrala, lyfts perspektiven revision som legitimering och komfort fram (Carrington 2014:12ff). Betydelsen av faktorer som makt, relationer och samspel förändras över tid och bidrar till att samhällets aktörer har olika syn och uppfattningar förändras. Där inkluderas även synen på och uppfattningarna om revision (Flint 1988:9f).

### **3.4.1 Försäkrar**

Att se revision som försäkrar baseras på agent-teoretisk teori och utgår framförallt från begrepp som kontroll, avstånd, ansvar och informationsasymmetri (Carrington 2014:15ff). Grunden för agentteorin ligger i, som tidigare nämnt, att det finns ett behov för principalen att på något vis övervaka agenten som grundar sig i den informationsasymmetri som råder mellan de olika aktörerna (Power 1997; Carrington 2014:18). Revision som försäkrar gör sig gällande i en situation där ägaren vill försäkra sig om att utföraren bedriver verksamheten utefter direktiv och på ett ändamålsenligt och effektivt sätt. Det handlar således om att trovärdigheten för informationen i räkenskaperna och för den verksamhet som bedrivs. Det handlar även om att ge övriga intressenter information, och revisionen blir en tredje part som ska kvalitetssäkra att informationen är korrekt riktig (Carrington 2014:16f; 22).



### 3.4.2 Förbättring

Revision som förbättring utgår också från agentteori men tar framförallt avstamp i principen om att det finns en informationsasymmetri mellan olika aktörer. Revisorn blir här en länk för information mellan aktörerna istället för att fungera som principalens kontrollverktyg mot agenten. I stort sett handlar det om kvaliteten på information och revisorn ges ett utrymme att påverka (Carrington 2014:22f). Revisorn har här en direkt roll i utformningen av en verksamhets redovisning och kan i ett förebyggande syfte bidra med sin expertis (Carrington 2014:22f). Justesen och Skærbæk (2010) menar att verksamhetsrevision påverkar och är med och formar offentliga organisationers identitet. Det gäller framförallt när den granskade organisationen är i någon form av krissituationer och uppmanas att genomföra förändringar för att förbättra verksamheten. Revisorerna har till uppgift att förmedla information och lyssna på vilka krav olika intressenter faktiskt har (Carrington 2014:22).

### 3.4.3 Försäkring

Teorin om revision som försäkring kan sammanfattas med att det sker en förskjutning av ansvaret från revisionsobjektet till revisorn (Carrington 2014:23). Revisorns huvudsyfte är att för sin egen del försäkra sig om att redovisning är utförd på ett korrekt sätt och verka för en förbättrad verksamhet om så behövs för att undvika att exempelvis bli stämd (Carrington 2014:23). Det värde som revisionen genererar som försäkring blir för intressenterna en ytterligare aktör som är angelägna om att verksamheten och räkenskaperna är korrekta och inte missvisande. Revision blir en slags garanti eller försäkring. Carrington (2014) beskriver vidare att det kan ses som en form av "försäkringspremie" för framförallt ägare (s. 125f). Att se revision som en försäkring inom svensk revisionen är dock något som normgivande organ ser som olämpligt. Ansvaret bör ligga på verksamhetsutövaren och det kan inte överskrivas till en annan part (Carrington 2014:35).

### 3.4.4 Legitimitet

Ett perspektiv inom den sociologiska inriktningen är att se revision som legitimitet, legitimitetsskapande. Legitimitet handlar främst "om att vara i samklang med normer och etiska koder i samhället" (Carrington 2014:30). Att revision ska verka legitimerande innebär att vad som anses legitimt förändras över tid då samhället ändras och därmed även revisionens betydelse och utformning (Power 2003). Tidigare forskning visar att revision kan ses som ett medel, som organisationer kan använda för att producera legitimitet. Genom att anlita en extern revisor kan organisationen hävda att de själva har gjort så gott de har kunnat (Power 2003). Vidare menar Power (2003) att legitimitet är något som samproduceras för en revisor



och revisionsobjektet. Utfallet, mottagandet och reaktionen av revision påverkar således båda parterna. En organisation som har en låg legitimitet kan genom att anlita en revisor med högt anseende vinna legitimitet utan att nödvändigtvis göra några andra förändringar. Sambandet fungera även tvärtom där försämrade legitimitet också samproduceras (Power 2003; Carrington 2014:30). Carrington (2014) menar att det handlar om att tillgodogöra sig kunskap om vad som anses vara legitimt i samhället.

### **3.4.5 Komfort**

Carrington (2014) menar att revisionen kan ses som ett verktyg, som förmedlar och skapar trygghet och komfort. Att vara komfortabel, eller trygg, handlar utifrån revisorns perspektiv, huvudsakligen om att avgöra när en granskning ska vara färdig. Komfort uppnås när de orosmoment som finns i revideringen av verksamheten är minimerade (Carrington 2014:27f). Då det i princip är omöjligt att göra en totalgranskning, vilket inte heller är speciellt resurseffektivt, måste någon form av urval göras (Carrington 2014:104f; Cassel 1996:85; Power 1997:27). Det görs utifrån principerna risk och väsentlighet. Genom att identifiera eventuella riskområden beslutas även vilka granskningar som ska genomföras (Carrington 2014:95ff; SKL 2014). Öhman (2005) menar att de flesta revisorerna är ovilliga att gå ifrån regler och praxis när de lämnar uttalanden, och de pekar många gånger på risk- och väsentlighet när de ska motivera sina ställningstaganden. Öhman (2005) menar att det utgör en tydlig bild av hur revisorerna söker efter att känna sig trygga i revisionen (s. 70). Pentland (1993) beskriver hur det istället för att prata om att minimera risker kan ses utifrån upplevd trygghet och komfort i revisionen. Komfort handlar även om att förstå en verksamhet tillräckligt bra samtidigt som revisorn ska stå utanför och se organisationen i sin helhet (Carrington 2014; Carrington & Catasús 2007). Revision kan också bidra till komfort utifrån intressenternas perspektiv. Det innebär att revisionen ska skapa och generera trygghet i att redovisningen stämmer och att verksamheten följer de mål och kvalitetskrav som finns (Carrington 2014:26).

### **3.5 Revisorsprofessionen**

Utöver forskning och teori om revision, är även revisorsrollen central. Det är de som utför granskningarna och det är därmed på deras arbete och utförande som förväntningar och uppfattningar från övriga aktörer finns. Vad som styr och påverkar revisorns arbete bidrar också till kunskap och förståelse för hur rollen kan uppfattas på olika vis.

Revisionen kan ha flera syften, vilket även bidrar till att revisorsrollen är komplex. Revisorsrollen beskrivs många gånger vara av dubbel karaktär då de både ska verka som en kontrollerande respektive rådgivande och utvecklande funktion (Carrington 2014; Morin 2011; Skærbæk 2009). Revisorsyrket i sig brukar sägas vara en klassisk profession (Artsberg 2011:103ff; Cassel 1996:47;201), vilken i Sverige traditionellt sett haft en stark position (Öhman, Häckner, Jansson & Tschudi 2006). Professionella yrken förknippas många gånger med att de baseras på vetenskaplig kunskap, som bidrar till och genererar de egenskaper som just det yrket kräver. Det är bland annat genom denna kunskap som de även bygger sin auktoritet (Abbott 1988:52; Brante 1988). Pentland (1993) beskriver att det är viktigt att revisorerna arbetar i enlighet med revisionens professionella värden, då det genererar ett symboliskt värde, vilket bidrar till legitimitet. Även Öhman (2005) pekar på att revision handlar om "professionella bedömningar och potentiella risker" (s. 71).

Utöver revisorernas expertkunskaper är gemensamma etiska riktlinjer viktiga (Abbott 1988:86), vilket inom revision kan sägas utgöras av god revisionssed. Revisorns arbete styrs av lagar, regler, god revisionssed samt övriga normer (SFS 1991:900; SKL 2014). Öhman (2005) beskriver utifrån det att revisorernas arbetssätt legitimeras utifrån att de gör "saker rätt" (s. 71f). Power (1997) menar att samhället är under ständig utveckling, vilket bidrar till att det är svårt, om inte omöjligt, att reglera samtliga arbetsuppgifter som revisorerna har i alla typer av situationer som de hamnar i. God revisionssed i kommunal verksamhet utformas av Sveriges kommuner och landsting och av det normgivande organet Sveriges kommunala yrkesrevisorer (SFS 1991:900; SKL 2014). Exakt vad god revisionssed innebär är inte reglerat utan det utgörs av praxis som utvecklas med tiden (SKL 2014; Öhman 2007:4).

### **3.6 Revisorsrollen**

Det finns studier som visar att revisionens utformning styrs av revisorn och hur denne utför sitt arbete (Carrington 2014; Morin 2011; Power 1997; SKL 2014; Skærbæk 2009; Öhman 2007). Revision är starkt reglerat och där normer och sed är viktigt, men utformningen av revision vilar på varje revisorns professionella bedömningar (Flint 1988). En revisor handlingsmönster är unikt då varje revisor gör bedömning utefter egna preferenser även om det många gånger kan uppfattas som omedvetna handlingar (Öhman 2007; Power 2003). Professionella yrkesgrupper befinner sig, precis som alla andra människor, i en omvärld, vilken de på olika vis påverkas av (Flint 1988). Öhman (2007) menar att intressenters förväntningar och uppfattningar på revisionen kan ses som ett slags tryck som kan ha en

inverkan på revisionen och är något som revisorerna behöver förhålla sig till. Därtill kommer att lagar, regler och normer förändras och utvecklas, vilket revisorerna också måste förhålla sig till. Johansson (2005) beskriver att förändringar och utveckling således sker på två plan och det är viktigt att revisorerna följer och håller sig uppdaterade med dem båda för att inte skillnaderna mellan vad de gör och vad som förväntas ska bli för stora (s. 12).

Utifrån agentteori kan revision ses som ett verktyg som principalen använder för att kontrollera agenten. Revisorns roll och handlingsutrymme blir således en produkt av vilket behov principalen har av kontroll. Revisorerna kan beskrivas utgöra en viktig informationslänk mellan olika aktörer; de granskade, beställarna samt övriga intressenter (Öhman 2005:62), vilket i sin tur medför att samspel och att kunna hantera olika relationer är en betydelsefull faktor för revisorerna genom hela revisionsprocessen (Westerdahl 2005:54f). Skærbæk (2009) menar att frågan om huruvida revisorn kan vara oberoende, när dennes roll i stor utsträckning utformas av de omgivande aktörerna, kan uppstå. Revisorns roll skiljer sig enligt detta resonemang och påverkas av faktorer som relationen till aktörerna i det aktuella nätverket och aktörernas relation till varandra. Det kan uppstå problem när revisorns identitet blir av dubbel karaktär då de dels ska verka som en utvecklande funktion, där de själva deltar i förändringsprocessen, och dels ska verka som oberoende revisorer och således legitimera det som de själva har deltagit i att forma (Skærbæk 2009). Hur relationen mellan revisorerna och de granskade ska vara och var gränsen går mellan att vara granskande och rådgivande har allt mer suddats ut och är långt ifrån tydlig (Power 2003).

### **3.7 Centrala begrepp för en meningsfull revision**

Inom revisionsprofessionen är begrepp som oberoende, självständighet, integritet och objektivitet ledande (Johansson 2005:15; SKL 2014:17ff). Johansson (2005) beskriver att begreppen behöver vara sammankopplade med verkligheten då de är starkt legitimitetsgivande för professionen (s. 15). Enligt SKL (2014) är oberoende en förutsättning för revision då det är väsentligt för dess trovärdighet och legitimitet. Även Cassel (1996) menar att oberoende är en förutsättning för revisionens förtroende (s. 117). Lundin (1999) menar på att trovärdighet, bedömningsgrunder samt återkoppling är tre faktorer som samtliga krävs för att revisionen ska anses vara meningsfull. Trovärdigheten beror på revisionens kompetens och oberoende, bedömningsgrunderna ska vara kända och slutligen innebär återkoppling att revisionens resultat ska meddelas för att fullmäktige ska kunna reagera på det (Lundin 1999:149f; SOU 2004:197, s. 57f).

### 3.7.1 Revisorernas oberoende och kompetens

Enligt SKL innebär oberoende att revisorerna ska "stå fri gentemot den som granskas och den som är uppdragsgivare" (SKL 2014:17). Det betyder att revisorerna ska agera självständigt och objektivt genom hela revisionsprocessen. Objektivitetsprincipen är inskriven i Regeringsformen och innebär att revisorernas agerande, bedömningar och uttalanden ska vara opartiska och sakliga (SOU 2004:107, s. 64). Det är väsentligt att revisorerna uppfattas som oberoende av omgivningen då misstro till revisionen annars kan uppstå. Det är upp till varje revisor att pröva sitt oberoende och om dennes oberoende på något vis kan ifrågasättas ska personen inte medverka i granskningen (Carrington 2014:209ff; SKL 2014).

Revisorernas oberoende är dock något som har kritiserats och diskuterats i såväl forskningslitteratur som i massmedia (Aftonbladet 2016; Carrington 2014:203ff; Dagens Samhälle 2015; Power 1997; Skærbæk 2009), och ständigt görs. Oberoendet är även viktigt för att olika aktörer, såväl de granskade, uppdragsgivare som intressenter, ska ha förtroende för revisorerna så att det därmed litar på att informationen är kvalitetssäkrad (Cassel 1996:120). Tidigare studier stärker denna tes då bland annat Carrington (2014) menar att "Det som gör revisorns bestyrkande värdefullt är det faktum att revisorn är en oberoende part" (Carrington 2014:207). Det finns emellertid forskning som ger ett annat perspektiv och problematiserar kravet om revisorns oberoende. Power (2003) menar att en viss grad av beroende är önskvärt och dessutom nödvändigt. Hans studie visar att oberoendet kan ses på olika sätt, vilket ger en förståelse för att debatten om revisorernas oberoende inte har resulterat i konsensus.

För att få kunskap och förståelse för olika verksamheter behöver revisorerna vara mer eller mindre involverade i den reviderade verksamheten (Carrington 2014:203ff). Kopplat till revisorernas oberoende diskuteras det även huruvida de ska förhålla sig till att verka som en kontrollerande respektive rådgivande och utvecklande funktion (Carrington 2014; Morin 2011; Skærbæk 2009). En svårighet som lyfts fram när det gäller kunskap och förståelse, är att man komma tillräckligt nära verksamheten för att på så vis förstå den, samtidigt som man vill ha tillräckligt avstånd för att stå utanför och vara oberoende (Ek & Solli 2013, SKL 2014). Var gränsen mellan att verka som en rådgivande funktion och rollen som oberoende revisor går är svårt att beskriva och säga och är långt ifrån glasklar (Power 2003). Cassel (1996) menar att revisorer bör vara rådgivande, men det får inte strida mot oberoendekravet.

Han menar att revisorerna dels ska vara "tillräckligt insatta" i den granskade verksamheten och samtidigt varken vara "hemmablinda eller partiska" (Cassel 1996:175).

Vidare menar Carrington (2014) på att kunskap och förståelse om den verksamheten som ska revideras är en förutsättning för en bra revision (s. 203). Kunskap om den reviderade verksamheten kan bidra till en bättre helhetsbild samt ökad förståelse för olika händelser och förhållanden och mer effektiv revision kan göras (Carrington 2014:114ff; Carrington & Catasús 2007). I takt med globaliseringen har ytterligare regler och perspektiv kommit att påverka revisorsrollen. Det ställs högre krav på att revisorns kompetens för att kvalitetssäkra information. Hur revisorn ska förhålla sig till värderingar och regler har kommit att förändras. Det är idag inte lika enkelt att endast hänvisa till regler i agerande utan det anses vara väsentligt att de är i samklang med hur det ser ut i verkligheten (Johansson 2005:12ff).

### 3.8 Begreppet förväntningsgap

Med kunskap och förståelse utifrån teorier och tidigare forskning ovan i detta kapitel följer ett avsnitt om hur olika förväntningar på revision som synliggjorts samt hur samt hur ett förväntningsgap inom revision har diskuterats i litteratur. Förväntningsgap inom revision är något som har studerats i stor omfattning på den privata sektorn och forskare har en enhetlig uppfattning om att ett sådant gap existerar (exempelvis Humphrey et al. 1993; Monroe & Woodliff 1994; Porter 1993; Sikka et al. 1998). Begreppet förväntningsgap användes i samband med revision första gången av Liggio (1974). Han definierade det som den skillnad som uppstår mellan vad användarna av de finansiella rapporterna och vad revisorerna själva har för förväntningar på vad en oberoende revisor ska göra (Liggio 1974). The Cohen Commission (Commission on Auditor's Responsibilities 1978) utvidgade definitionen genom att ta med aspekten om att ett gap kan finnas mellan vad allmänheten förväntar sig eller behöver och vad revisorerna rimligtvis kan eller borde förväntas klara av. Det har därefter gjorts ett flertal studier som har använt sig av begreppet, vilket har definierat på ett antal olika vis beroende på vems förväntningar som har studerats, och skilda underliggande förklaringar har lyfts till varför ett sådant förväntningsgap existerar (Chye Koh & Woo 1998). Monroe och Woodliff (1994) menar att ett förväntningsgap är skillnaden i de uppfattningar som revisorerna har och de som allmänheten har när det gäller vilka skyldigheter och vilket ansvar som tillskrivs revisorerna och det budskap som framförs i revisionsrapporterna. Porter (1993) vidareutvecklar begreppet och menar på att förväntningsgapet kan delas in i två typer av gap, ett prestationsgap och ett rimlighetsgap. Det sistnämnda avser det gap som uppstår mellan vad

samhället förväntar sig att revisorer ska uppnå och vad revisorn rimligen kan förväntas uppnå. Prestationsgapet avser istället skillnaden mellan vad samhället kan förvänta sig att revisorerna ska uppnå och vad de upplevs uppnå. Detta gap kan delas in i ytterligare två; bristfälliga standarder och bristfällig prestation. Bristfälliga standarder pekar på den skillnad som finns mellan de uppgifter som samhället kan förvänta sig att revisorn ska göra, och vad revisorernas faktiska uppgifter utifrån lagar, regler och normering är. Bristfällig prestation pekar istället på skillnaden mellan de förväntningar och uppfattningar som samhället har på revisorernas utförda arbete jämfört med vad revisorn kan och ska göra (Porter 1993:50). Lee, Ali och Bien (2009) menar på att ett förväntningsgap kan vara skadligt för revisionsprofessionens då det kan påverka revisionens rykte och värde negativt i samhället.

### 3.9 Varför olika förväntningar? Orsaker och möjliga lösningar

Barrett (2010) lyfter fram att förväntningsgap inom revision de senaste åren har fått relativ stor publicitet världen över, och då inkluderas både den offentliga och privata sektorn. Det grundar sig framförallt i den globala finanskrisen under 2000-talet då frågan om vad revision är, vilket värde den egentligen har samt kritik mot revisionsprofessionen lyftes upp och diskuterades i stor utsträckning (Barrett 2010). Power (1997) och Sikka et al. (1998) menar på att det inte finns någon enhetlig överenskommelse om vad revisionens mål faktiskt är, och att en anledning till att förväntningsgap uppkommer beror på en oenighet om vad revisionens mål är (Power 1997; Sikka et al. 1998). Vad som står i böcker om revision och vad revisorerna själva säger är en sida, medan de krav och förväntningar som samhället har på revisionen är något annat. Power (1997) menar att samhällets förväntningar delvis beror på att dem inte förstår vad revisionen är (s. 22). Även Cassel (1996) beskriver att det är en okunskap från intressenterna om vad revisorerna faktiskt har för rättigheter och skyldigheter som bidrar till att ett förväntningsgap finns (s. 198). Ruhnke och Schmidt (2014) pekar också på att det finns en okunskap och därmed förväntningar som revisorerna inte infria. Allmänheten har förväntningar på revisionens ansvarsområden som utifrån lag och normer egentligen inte finns, där ett stort område handlar om vilken grad av försäkras som revisionen kan ge (Ruhnke & Schmidt 2014).

Dennis (2010) diskuterar olika förväntningar och uppfattningar om betydelsen av revision samt att de revidera faktiskt kan påverka vad revisorerna är skyldiga att göra. Sikka et al. (1998) förklarar att vad som inkluderas i begreppet revision och därmed vilka förväntningar olika intressenter har på den kan antas hänga samman med samhällets utveckling; både den

sociala, politiska och ekonomiska utvecklingen. Den sociala, organisatoriska och ekonomiska kontext som revisorerna befinner sig i bör därför tas i beaktning (Öhman 2007:9), vilket även Flint (1988) menar på är betydelsefullt. De verksamheter som revideras förändras, synen på och funktion av ansvarsutkrävande förändras och informationshantering förändras. Samtidigt blir både verksamheter och olika intressenter mer utbildade, bättre informerade och ställer även högre krav och har förväntningar på vad revisionen kan uppnå (Flint 1988:142). Cassel (1996) menar på att förväntningar som intressenter har på revisionen kan delas in i två större kategorier med ett antal olika förväntningar vardera. Revisorerna förväntas dels att se till att allt "går rätt och riktigt till" i verksamheterna genom att upptäcka oegentligheter, se till att beslutsfattarna håller sig inom regelverket och förhindrar att de slösar med resurser. Revisorerna förväntas även att vara rådgivande, stödjande och ha allmän förståelse för att verksamheterna försöker förbättra sig (Cassel 1996:14).

"Vilken grad av säkerhet som revisorerna kan intyga att ett företag är livskraftigt", "i vilken utsträckning revisorerna ska inrikta sig på att upptäcka förbiseenden och oegentligheter" samt "revisorernas magra rapportering" (Öhman 2005:65) är områden där det många gånger beskrivs finnas ett förväntningsgap mellan revisorerna och övriga intressenter. Sikka et al. (1998) beskriver att ett av de stora gapen handlar om att investerare, politiker och övriga intressenter förväntar sig att revisorerna ska upptäcka och rapportera felaktigheter. Samtidigt beskriver dem att revisorerna anser att deras roll inte är att upptäcka felaktigheter och bedrägerier då det inte är ett huvudsakligt mål med revisionen. Sikka et al. (1998) menar att det är en viktig fråga utifrån båda perspektiven då ett större gap kan generera en lägre trovärdighet för revisorerna. Det kan även påverka förtroendet för revisionen, och därmed processen för ansvarsutkrävande, då det är en grundpelare i ett politiskt system och det blir därmed intressant för samtliga intressenter (Sikka et al. 1998). Baron et al. (1977) pekar också på att det skiljer sig mellan vad revisorer och "övriga" uppfattar och menar vilket ansvar som vilar på revisorerna i att upptäcka och avslöja felaktigheter.

Det har gjorts ett flertal studier med olika utgångspunkter där förväntningsgapet inom revision har studerats där syftet varit att försöka finna orsaker, förklaringar och lösningar för att minska gapet. McEnroe och Martens (2001) visar att ett förväntningsgap mellan investerare och revisorer existerar och att investerarna har högre förväntningar på revisionen jämfört med vad revisorerna har. De menar på att kunskap och utbildning för allmänheten och övriga intressenter är en faktor som kan bidra till att minska gapet (McEnroe & Martens 2001).



Epstein och Geiger (1994) menar också på att ett förväntningsgap kan minskas genom utbildning, att öka allmänhetens kunskap och förståelse för revisionen och de begränsningar som finns. Lee et al. (2009) lyfter däremot fram att en lösning för att minska förväntningsgapet kan vara att omdefiniera revisorsrollen så att det i större utsträckning stämmer överens med de förväntningar som olika intressenter i samhället har.

I ett flertal studier beskrivs förväntningsgapet endast som något negativt. Tidigare forskning har beskrivit det som ett problem som behöver lösas (Cassel 1996:200; McEnroe & Martens 2001) och ett flertal forskare har lyft fram förslag på hur gapet ska, eller kan, minskas (Epstein & Geiger 1994; McEnroe & Martens 2001). Ruhnke och Schmidt (2014) menar å andra sidan att ett förväntningsgap kan vara en drivkraft till förändring. De beskriver att flera förslag på hur revisionen kan förbättras lyftes fram i och med finanskrisen 2008-2009, vilket ledde till en ökad diskussion om revision och revisorsrollen (Ruhnke & Schmidt 2014). Det beskrivs även i EU:s Grönbok *Revisionspolitik: Lärdomar från krisen*. Med bakgrunden om att alla intressenter inte har kännedom om vad revisionen gör och vilka begränsningar de har, och syftar då främst på revisorernas roll att avslöja oegentligheter, menade kommissionen att det är ett område som behöver diskuteras och på så vis "passar sitt syfte" (KOM(2010) 561 slutlig:4). För att eliminera ett förväntningsgap hävdar Sikka et al. (1998) att det krävs att definitionen och innebörden av revision är konstant, vilket den inte är då revision, revisorsrollen och de förväntningar som finns är föränderlig. Det är viktigt att revisionsprofessionen är medvetna och uppmärksammar huruvida förväntningsgapet existerar på grund av rådande omständigheter som inte kan förändras eller om det beror på faktorer där dem bör vidta åtgärder för att på så vis minska gapet (Ruhnke & Schmidt 2014). Därmed kan förväntningsgapet antas vara användbart för att en konstant utveckling ska finnas.

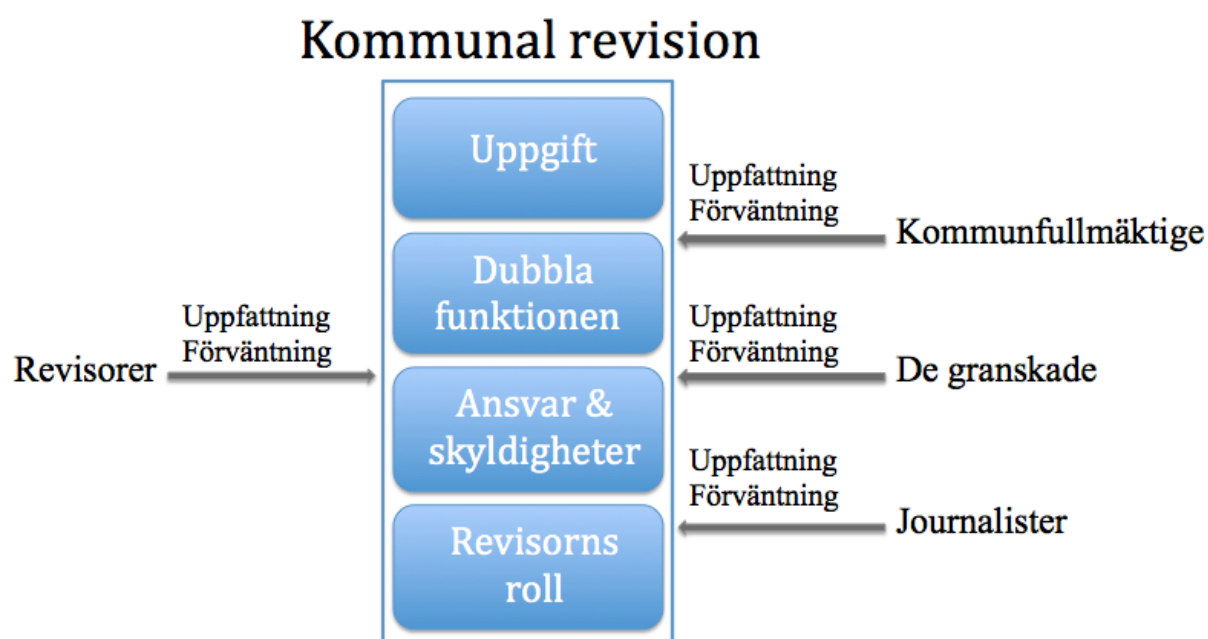
### 3.10 Analysverktyg

Utifrån det teoretiska ramverk, som vi har beskrivit ovan i detta kapitel, har vi konstruerat ett analysverktyg. Basen utgörs av de teoretiska perspektiven och tidigare forskning där den huvudsakliga fokuseringen är revision som funktion, revisorns roll samt fenomenet förväntningsgap. I den här studien har vi valt att använda fenomenet förväntningsgap som ett antagande om att olika aktörer har skilda förväntningar och uppfattningar på revision jämfört med vad revisorerna själva menar att deras uppgift är och vad de kan göra. Det innebär att vi utgår från antagandet om att de olika aktörsgruppernas uppfattningar och förväntningar kommer att skilja sig emellan samt skilja sig mot vad revisorerna beskriver. Genom att



studera vad de fyra olika grupperna har för uppfattningar och förväntningar på den kommunala revisionen utifrån teorier om revision och tidigare forskning kan därmed eventuella likheter och olikheter ringas in.

Utifrån tidigare forskning kan fyra faktorer av särskild relevans för den här studien identifieras. De olika faktorerna kan således olika aktörer ha skilda uppfattningar om och förväntningar på. För det första handlar det om revisionens uppgift. För det andra handlar det om revisionens dubbla funktion och den tredje faktorn innefattas av revisionens och revisorns ansvar och skyldigheter. Avslutningsvis handlar den sista faktorn om revisionens roll.

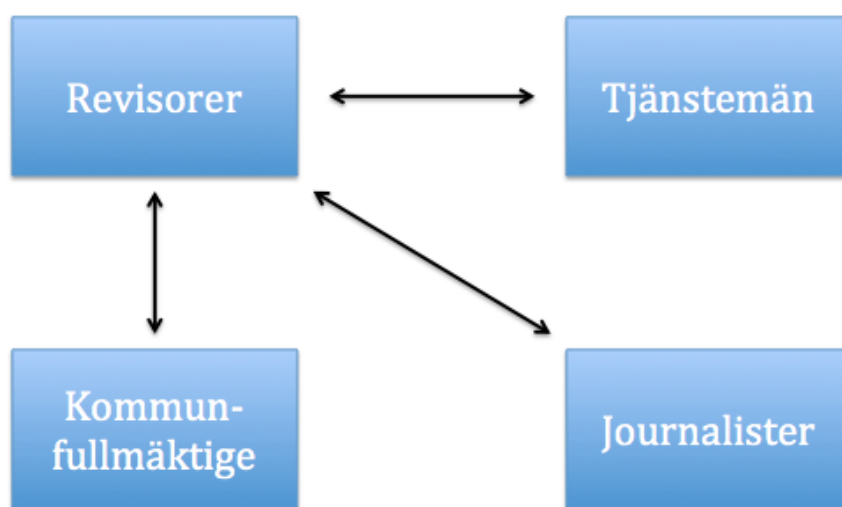


Figur 1: Egenkonstruerat verktyg för analys.

Utifrån tidigare studier kan vi anta att olika aktörer har olika uppfattningar om revisionens övergripande uppgift då det dels lyfts fram att det finns skilda uppfattningar om revisionens mål då det saknas en enhetlig överenskommelse om detta (Power 1997; Sikka et al. 1998). Att revisionens innebörd, syfte och omfattning har kommit att inkludera allt mer är ytterligare en orsak till att vi kan anta att uppfattningarna och förväntningarna på kommunal revision skiljer sig mellan olika aktörer (Carrington 2014; Power 1997; Power 2000). Faktorn *revisionens uppgift* inkluderar en mer övergripande och generell beskrivning av vad olika respondenter uppfattar och förväntar sig. Då revisionens uppgift är bred och omfattande har vi valt att ha ytterligare två kategorier, för att på så vis dela upp begreppet revision och vilka uppfattningar

och förväntningar som kan tänkas finnas inom olika områden på ett något djupare plan än den övergripande generella uppgiften. Revisionen beskrivs många gånger ha en dubbel funktion då den dels ska kontrollera och dels vara rådgivande/stödjande och det diskuteras huruvida dessa två roller går att kombinera eller inte. Forskning som har studerat revisionens ansvarsområden och skyldigheter har pekat på att det finns skilda uppfattningar och förväntningar på vilket ansvar som kan tillskrivas revisionen. De två faktorerna är stora delar av revisionens uppgift och dess arbete och är omdebatterade och kan därmed antas vara intressanta att analysera.

Revisorns roll är ytterligare en faktor. Revisorn är den som utför själva revisionen och det finns således flera förväntningar om hur denne ska agera. Det är en stark profession och det är även viktigt att revisorn förhåller sig till lagar, regler och normer. Oberoendet är en faktor som dels är central, dels kan tolkas på olika vis och dels är omdebatterad. Även kompetens är en faktor som är betydelsefull och kan ses utifrån olika perspektiv.



Figur 2: Modell för jämförelse.

I ett första skede kommer respektive gruppens uppfattningar och förväntningar att analyseras utifrån de olika faktorerna. Därefter kommer de fyra grupperna att jämföras med varandra för att undersöka och analysera hur deras förväntningar och uppfattningar om revisionen samt revisorns roll skiljer sig åt eller liknar varandra. Analysens andra skede visar hur de förhåller sig till varandra och därmed huruvida olika förväntningsgap eventuellt ser ut och finns inom den kommunala sektorn. Huvudfokus är däremot jämförelsen mellan revisorernas svar med övriga gruppers svar i och med att tidigare forskning tar avstamp om förväntningsgap.

## 4. Empiri

*I detta kapitel kommer studiens empiri att presenteras. Datainsamling har huvudsakligen skett genom intervjuer med olika aktörer i Göteborgs Stad. För att få ytterligare förståelse för empirin och på ett optimalt sätt utläsa den inleds avsnittet med en kortare beskrivning av hur revisionen är organiserad i Göteborgs Stad. Därefter presenteras resultatet utifrån ett antal teman, som är empiriskt härledda.*

### 4.1 Revisionskontoret i Göteborgs Stad

Den kommunala revisionen kan organiseras på olika vis. I Göteborgs Stad utser fullmäktige totalt 22 stycken förtroendevalda revisorer (Göteborgs Stad 2016). De förtroendevalda revisorerna ska biträdas av sakkunniga revisorer, vilka de själva väljer, och anlitas i den utsträckning som krävs för att revisionen ska genomföras enligt god revisionssed (SFS 1991:900 9 kap. 8 §). Sakkunniga biträdena kan anlitas på olika vis. De kan upphandlas externt, och då brukar det generellt sett handla om de stora revisionsbyråerna eller ha egna anställda sakkunniga biträden. Alternativt kan de ha båda delarna (SKL 2014:20). Göteborgs Stad har idag det största revisionskontoret med 25 anställda yrkesrevisorer (Göteborgs Stad 2016). Utöver det upphandlas den finansiella revisionen från externa revisionsfirmor, vilket görs av de förtroendevalda revisorerna. För att få perspektiv på dess storlek kan det exempelvis jämföras Stockholms Stad som har 20 förtroendevalda och 18 yrkesrevisorer och Malmö Stad har 13 förtroendevalda revisorer och 11 yrkesrevisorer (Stockholms Stad 2016a; Stockholms Stad 2016b; Malmö Stad 2016a; Malmö Stad 2016b).

Att avgöra vad som ska granskas kan se olika ut från kommun till kommun. I Göteborgs Stad har tolkningen av revisionsuppdraget mynnat ut i att det består av två delar: en grundläggande granskning samt olika specialgranskningar, eller så kallade fördjupade granskningar. Revisorerna beskriver att den grundläggande granskningen innefattar samtliga nämnder och är inriktad på ekonomi och förvaltningsutförande. Den grundläggande granskningen ser i stort likadan ut varje år och det är de sakkunniga revisorerna, antingen inhyrda eller från stadsrevisionen, som utför själva revisionen. Revisionskontoret i Göteborgs Stad leds av en revisionsdirektör. För att på något vis dela upp revisionen av all verksamhet i staden är yrkesrevisorerna indelade i tre team, vilka vardera ett leds av en teamledare. Yrkesrevisor 1 beskriver att det är tänkt att den indelningen ska följa stadens organisation så väl som möjligt. Det vill säga att nämnderna, bolagen och kommunstyrelsen har delats upp i tre kluster, eller kategorier, vilka tre olika revisorsteam sedan blir ansvariga för att granska.

## 4.2 En revision i förändring - förutsättningarna i Göteborg

Majoriteten av samtliga respondenter har lyft fram att de anser att den kommunala revisionen i Göteborg har utvecklats, eller på något vis förändrats, under det senaste årtiondet. **Revisorerna pekar då framförallt på den kommunala revisionens förutsättningar**, och poängterar att revisionens grunduppgift eller det ursprungliga syftet inte har förändrats men att arbetssättet har gjort det. Arbetet har förskjutits något. Från att tidigare främst ha granskat ledning och styrning på en högre nivå, ett ledningsperspektiv, till att idag befinna sig relativt långt ner och göra stickprov och verifiera rutiner och processer. Förändringen menar de på både förklaras av vad som hänt i omvärlden men även vad som hänt, och hela tiden händer, i staden. "Samhället utvecklas, människor utvecklas, då måste också revisionen utvecklas". (Förtroendevald revisor 2)

Utifrån ett perspektiv pratar respondenterna om **förändring med fokus på resurser, vilket både syftar till det rent finansiella men även resurser i form av personal och kompetens**. Tre av revisorerna lyfter fram att kommunfullmäktige har ökat mängden resurser till revisionen de senaste åren och därmed har mängden revision ökat. Stadsrevisionen har ökat i antal yrkesrevisor med cirka 10 personer de senaste 15 åren, vilket Yrkesrevisor 1 förklarar bero på att kommunfullmäktige har velat ha en ökad granskning. Göteborgs Stad har en relativt stor budget för revision, vilket är något som beskrivits och poängterats av både revisorerna och kommunfullmäktige under några av intervjuerna.

"Vi har en ganska stark revision i Göteborg. /.../ jämförelsevis skulle jag säga att vår revision är väldigt väl bemannad, den har väldigt hög kompetens och de har ganska stora ekonomiska muskler. Vilket gör att det produceras mycket revision." (Kommunfullmäktige 1)

Det är kommunfullmäktige som beslutar om revisionens budget. Revisorerna poängterar att vilka resurser de har, är en betydelsefull faktor och är avgörande för vad de kan göra, hur mycket och hur djupgående revision dem har möjlighet att utföra. Utifrån resursaspekten beskriver revisorerna också att det många gånger handla om hur mycket man är villig att betala för revisionen. Yrkesrevisor 1 menar att det handlar om hur mycket av skattepengarna som ska eller bör gå till revision istället för verksamheterna i sig. Förtroendevald revisor 2 pekar också på att revisionens arbete främst är en resursfråga. Hen menar att de har en påse med pengar, som de ska göra mesta möjliga och även det säkraste för kommunen, exempelvis

att det inte slösas med pengar i kommunens verksamheter. Samtidigt som revisorerna säger att mängden revision till stor del handlar om resurser, och att de hade kunnat göra mer om de fått oändligt med resurser, beskriver en av dem att Göteborgs Stad har mest resurser i landet. Yrkesrevisor 2 säger att det kanske är svårt att säga att de inte har "tillräckligt" med resurser för att bedriva sin verksamhet, då de är det mest befolkade och budgeterade kontoret. Anledningen till den ökade mängden resurser tror revisorerna beror på att fullmäktige har sett en önskan om att revisionen ska bli "vassare" och som en konsekvens av "skandalerna" och "det som har hänt 2010".

Ytterligare ett perspektiv, som beskrivs ha påverkat revisionen, är hur samhället vill att granskningen ska fungera och hur granskningarna ska användas. Yrkesrevisor 1 beskriver att det handlar om hur "finmaskigt" man vill att ett kontrollnät ska vara. De förtroendevalda revisorerna upplever att revisionen hela tiden blir bättre och bättre, vilket dels beror på en ökad kompetens både bland förtroendevalda och yrkesrevisorer och att risk- och väsentlighetsanalysen har fått ett större fokus. De beskriver att den är bättre på att anpassa och avgöra vad som ska granskas efter de behov som finns och att de på så vis kan prioritera vad mest krut behöver läggas.

"Skandalerna 2010", "Muteborg" och "det som hände för 5-6 år sedan" är begrepp som är frekvent förekommande under i princip samtliga intervjuerna, som orsak eller anledning till varför och på vilket sätt, revisionen har förändrats. Förvaltningscontroller 2 upplever att revisionens kontroll efter muthärvorna i Göteborg förändrade revisionens roll och att allt i verksamheterna skulle kontrolleras. Det blev i princip "kontroller på kontroller". Någon i verksamheten satt och gjorde en kontroll på något och sedan kom nästa person in och kontrollerade och därefter kom revisionen och skulle kontrollera, "det gick liksom till absurdum" (Förvaltningscontroller 2). Ekonom 2 och Sektorschef 2 menar att det även handlar om hur kulturen ser ut, och har sett ut. De tror att det är en faktor som också påverkar hur revisionen har förändrats i Göteborg. Sektorschef 2 tror att revisionen inte lyckades ringa in det som behövde kontrolleras på ett tillräckligt bra sätt och därför kunde en kultur ute i verksamheten fortgå som möjliggjorde dessa skandalerna. Ekonom 2 menar att kulturen i Göteborg är relativt starkt fokuserad på avstämningar och stickprov och att det "naturligtvis" beror på det som hänt de senaste 10-15 åren (Ekonom 2).

De båda yrkesrevisorerna och Förtroendevald revisor 1 upplever att revisionen har fått ökad medial uppmärksamhet för sina granskningar, också det efter 2010. De säger att det finns ett ökat intresse för stadsrevisionens rapporter. Framförallt för de djupgranskningar som de gör, då de får mediabevakning av både tv och press. Revisorerna säger att det för revisionen är positivt och att dem är glada för media och medias roll. Revisionsrapporterna får ofta mycket uppmärksamhet i kommunfullmäktige då de alltid hamnar högt upp på dagordningen för att de ska hinnas med och inte bli bordat till nästa gång, vilket Yrkesrevisor 1 menar är mycket positivt. Att media idag lyfter fram det som revisionen gör menar de också på bidrar till att "stärka vår (revisionens) position". Revisorerna menar att det betyder att det generellt sett, i större utsträckning nu än tidigare, finns en uppfattning om att det som revisionen gör är viktigt. Yrkesrevisor 1 beskriver media som ett verktyg utifrån och som "den tredje statsmakten". Hen förklarar att "om det blir mer medialt uppmärksammat så tvingar det fram, kan man säga, någon form av agerande från politikerna. För att de blir pressade av det." Revisorerna är positiva till att revisionen fått större uppmärksamhet. Kommunen är en gigantisk organisation med en komplex verksamhet och många verksamhetsområden. En revisor uttryckte det: "visar ju bara att vi inte räcker till" (Förtroendevald revisor 1). Stadsrevisionen har börjat arbeta mer aktivt med media. Yrkesrevisor 1 beskriver att de har blivit bättre på att själva gå ut med pressmeddelanden, för att "styra pressen rätt". Revisionen har anställt en kommunikatör som sköter arbetet och kommunikationen mellan framförallt media och revisionen. Att kommunicera och styra media är ett led i att få ut det som är mest väsentligt i granskningarna ut media och därmed till allmänheten. En av revisorerna förklarar att det kan vara svårt att som utomstående läsa rapporterna, vilka emellertid är ganska omfattande, och förstå vad det är som är "väsentligt" och intressant i dem. Att styra media på detta sätt är också ett sätt för revisionen att undvika att journalisterna själva ska läsa och göra sina egna tolkningar och dra slutsatser, som kan bli helt fel.

Samtliga journalister lyfter fram begreppet "Muteborg". 2010 beskrivs som en vattendelare och det blev på "ett bräde oerhört intressant med revision" (Journalist 1) och det har satt ljus på revisionen och på revisionens roll (Journalist 2). Journalisterna förklarar att det blev oerhört många nya kontrollfunktioner. Den dåvarande ledning i kommunen upplevdes vara inriktad på att "städa upp" och det kom en helt annan medvetenhet om att kommunen faktiskt måste "sköta grejerna". Precis som de granskade menar media att organisationskulturen kan ha betydelse. Journalist 1 tydliggör att hen pratar om begreppet "Muteborg" där essensen är att det har funnits, eller finns, en kultur där man kommer "överens på ett sätt som inte är

transparent eller riktigt demokratiskt”. Vidare upplever hen att Göteborg efteråt verkligen har ansträngt sig för att göra rätt “by the book”. Två av journalisterna tror att det kanske till och med blev för många kontrollfunktioner för att verksamheterna faktiskt ska kunna arbeta och för att det inte ska gå alldeles för trögt. Alla stora granskningar som gjordes efter “Muteborg” genererade framförallt i de konventioner inom den kommunala apparaten som sattes igång, både på politisk och tjänstemannanivå (Journalist 2). Journalist 3 tror att den intern revision (syftar på stadsrevisionen) är viktig och att staden kommer att ha den stark. “Bygger man en stark organisation, så ju större grupp det är desto lättare är det för dem att klara sig från påtryckningar utifrån också”. Journalisterna uppfattar även att revisionen har tagit ett steg framåt i den mening att de jobbar mer mot media. De rapporterar och informerar bättre om sina rapporter och meddelar att “det här kan vara intressant”.

Kommunfullmäktigeledamöterna beskriver att det idag är oppositionen som tillsätter ordförande. Kommunfullmäktige 2 och 3 menar att det är bra och viktigt för den kommunala organisationen för att minska att “granska sig själva”. Kommunfullmäktigeledamöterna anser att de kan se en tydlig förändring i hur revisionen fungerar nu och då. Den har blivit “proffsigare” (Kommunfullmäktige 2) och de upplever att revisionen nu lägger större vikt vid att faktiskt hjälpa verksamheterna och stötta politikerna. Tidigare upplevdes revisionen mer vilja “sätta dit politiker” och uppfattningen var att politikerna bara träffade revisionen när det fanns problem (Kommunfullmäktige 3). Kommunfullmäktige 2 belyser att revisionen idag lägger fram väsentligt fler rapporter och förklarar vidare att de får en rapport från revisionen vid nästan varje fullmäktigemöte, vilket är mycket mer än tidigare då det kanske kom någon rapport om året. Det finns en uppfattning om att ambitionsgraden är mycket större nu, att de är mer “på bettet” (Kommunfullmäktige 2).

#### 4.3 Revisionens uppgift - Utifrån lag och god sed?

I samtliga intervjuer har det diskuterats vad revision är. Respondenterna har beskrivit vad de uppfattar att revisionen gör, bör göra samt vad de tolkar att revisionens huvudsakliga uppgift är. Den kommunala organisationen och all dess verksamhet styrs politiskt. I alla samtal är svaren till en början förhållandevis formella. Samtliga respondenter beskriver revisionens uppgift utifrån Kommunallagen och SKL:s beskrivning om att vara ett demokratiskt verktyg för att kontrollera att verksamheten bedrivs ändamålsenligt och effektivt utifrån kommunfullmäktiges beslut och direktiv samt att pröva ansvarstagandet. De olika aktörsgrupperna beskriver att revision utgör en viktig kontrollerande funktion. Samtliga

grupper har olika roller i sammanhanget och de beskriver den kontrollerande funktionen utifrån deras olika perspektiv, och hur de tolkar denna roll skiljer sig något mellan de olika grupperna.

Revisorernas beskrivningar är förhållandevis formella och utgår i stor utsträckning från Kommunallagen. När de med egna ord beskriver vad de själva anser att revisionens uppgift är, nästintill citerar de revision utifrån lagtext och SKL:s skrifter om god sed. De förklarar rent tekniskt och väldigt sakligt hur revisionen är uppbyggd och hur den är tänkt att gå till och pekar exempelvis på att de årligen ska "pröva om nämnder och bolag har fullgjort sitt ansvar" och "den goda seden är förankrad i lagen". Även de andra aktörsgrupperna återkopplar till vad som står i Kommunallagen. Lag och god sed utgör och är centrala och starka bitar i beskrivningarna av kommunal revision. Utöver att yrkesrevisorerna hänvisar revisionens uppgift och syfte till lag och god sed är begrepp som demokrati, tillit och tilltro centrala i beskrivningen av den kommunala revisionen. De pekar på att revisionen utgör en betydelsefull del i den kommunala sektorn utifrån ett demokratiskt perspektiv och det system som råder. De tror att den med revisionen blir en yttre faktor som bidrar till att skapa förtroende för både kommunen och all den verksamhet som bedrivs.

"Att vår vision är, att vi bidrar att stärka tilltron till det demokratiska systemet. Att det jobbet vi gör ska göra att medborgarna får större tillit till den offentliga sektorn och den verksamheten." (Yrkesrevisor 1)

Yrkesrevisorerna säger att det är tekniskt omöjligt att årligen granska all verksamhet i kommunen, trots att lagen säger det. För att vidareutveckla revisionens uppgift, som den ser ut i verkligheten, beskriver revisorerna att en viktig del är att **kontrollera att de interna kontrollerna** är tillräcklig. Med tillräckliga menar revisorerna att de kontrollerar att det finns rutiner, system och processer ute i verksamheterna, och som de berörda ute i verksamheten har vetskap och kunskap om (Yrkesrevisor 2). De förtroendevalda revisorerna pratar om den kontrollerande funktionen likt yrkesrevisorerna, men betonar att det också handlar om att **ge medborgarna insyn genom att vara medborgarnas ögon in i verksamheten**. De poängterar också att en huvudsaklig uppgift är att de ska se till att kommunen uppfyller sina mål. Det vill säga att revisionen ska granska att verksamheterna gör det som politiken har sagt till medborgarna att man ska göra (Förtroendevald revisor 1). Ytterligare en aspekt som lyfts fram är att en god revision, rent teoretiskt sett, kan generera fakta om hur politiken i staden



har fungerat. Det är ett instrument för att förmedla kunskap och information. Det kan på så vis utgöra underlag för medborgarna som de kan väga in i sitt beslut nästa gång de ska rösta i val. “Tycker vi att de har tagit ansvar, tycker vi att de har gjort det de sa” (Yrkesrevisor 2).

Då den kommunala sektorn finansieras av gemensamma resurser anses revisionen vara en viktig del för att kontrollera att pengarna används på ett effektivt och optimalt sätt. Revisorerna, kommunfullmäktigeledamöterna och journalisterna pratar om revisionens uppgift utifrån ett brett perspektiv där både finansiell revision och verksamhetsrevision inkluderas. Revisionens uppgift att granska kommunens hantering av skatteintäkter handlar framförallt om att det inte “slösas” med pengar. Det handlar om att användandet av pengar ska ske på ett effektivt sätt där medborgarens eller brukarens perspektiv ofta lyfts fram. Kommunen ska förse invånarna med ändamålsriktig och bra service utifrån de pengar som förvaltas (Kommunfullmäktige 1 & 2, Förvaltningscontroller 1 & 2).

“Revisionen ska granska att egenkontroller och rutiner finns och är utformade på ett sätt som möjliggör en effektiv användning av resurser. Att säkra att fullmäktiges beslut genomförs på ett kostnadseffektivt och regelrätt sätt”.  
(Kommunfullmäktige 1)

Till skillnad från de andra aktörsgrupperna har ekonomerna huvudfokus på den finansiella revisionen. De säger att det framförallt är viktigt att revisionen kontrollerar verksamhetens hantering av pengar. “Våra medborgare ska veta att vi använder skattepengar på ett bra sätt” (Ekonom 1). Ekonomerna framhåller den mer bokföringsmässiga och redovisningsmässiga delen när det handlar om kontroll av ekonomin, “sifferbitarkontroller” som Ekonom 2 uttryckte det. De menar att revisionen ska kontrollera att verksamhetens redovisning är i ordning, att bokföringen är korrekt. En respondent säger även att “om vi har bristfälliga rutiner så kan det kosta oss pengar” (Ekonom 3). Exempel som lyfts fram under samtalen är klienters privata medel och granskning av redovisning av dessa kvitton (Ekonom 1, 2 & 3). Vidare förklarar ekonomerna att det inom den typen av verksamhetsområden existerar en mängd rutiner men att kontanthantering alltid utgör ett riskområde då det är svårt att ha full kontroll oavsett omfattningen av rutiner.

Jämfört med ekonomerna pratar förvaltningscontrollerna och sektorscheferna i större utsträckning om ändamålsenlighet, input/output och värde för medborgarna när det handlar

om pengar. De menar att det är viktigt att pengarna som kommer in i den kommunala verksamheten behandlas effektivt och kommer ut som väl fungerande verksamhet för kommuninvånarna. Förvaltningscontroller 2 beskriver det som att “vi sitter här för dem som går där ute” och att det är det som revisorn vill åt och bör kontrollera. Det handlar om att slutprodukten, output, av allt som stoppas in i den kommunala verksamheten ska generera så mycket som möjligt, bli så bra som möjligt. Samtidigt är det viktigt att regler följs. Förvaltningscontroller 2 säger att revisionen bör kontrollera så att ingen “särbehandling” sker och att revisorerna ställer frågor som kan upptäcka sådana saker och ger ett exempel utifrån föreningsstöd. Granskning bör ske på områden där revisorerna kan upptäcka om förvaltningen ger mycket mer pengar till en fotbollsförening än till ett ridläger, på grund av att handläggarna anser att fotboll är roligare. Sektorscheferna beskriver att revisionen ska förbättra kvaliteten i verksamheten och vidare ska revisionen kunna peka på om skattemedel inte används på ett korrekt sätt.

Journalisterna är i sin funktion inte involverade i revisionens faktiskt utförande. De belyser revisionens uppgift som kontrollerande och är i första hand till för medborgarna. Revisionen bör genom sin kontrollerande funktion ge “relevant information om intressanta områden” (Journalist 1) och se till att verksamheten gör det som den ska och hålla sig inom de ramar som är beslutade. Journalist 3 menar att revisionen är en kontroll i efterhand som kan peka på fel. Kommunen har ganska många kontrollinstanser och Journalist 3 pekar på att revisionen kommer in lite från “snedden, eller från sidan” och är en viktig del i kommunens kontrollsystemet. Journalist 2 har även uppfattningen om att revisionen fungerar som “en tumme i ögat, en blåslampa i häcken”.

#### 4.4 Ansvar och uppgift att upptäcka fel och brister

Ett återkommande tema är huruvida revisionen har till uppgift att upptäcka eventuella felaktigheter, brister och oegentligheter i verksamheterna. Det diskuteras även huruvida någon form av ansvar att upptäcka detta kan tillskrivas revisorerna. Det råder delade meningar mellan de olika aktörsgrupperna om revisionen har ett ansvar eller ej, och hur detta ansvar i sådana fall ser ut. Revisorerna själva menar på att tilltron till vad de gör och kan klara av, många gånger är mycket större än vad de faktiskt kan och har möjlighet att göra.

“Men jag tror att det kan ju vara med dom (syftar på fullmäktige), inte i så hög grad som, men i viss utsträckning, som med allmänheten i övrigt att man tror mer om revision än vad

revision är. Att man tror att revisionen ser och gör mer än vad man kan göra. Eller har resurser att göra.” (Yrkesrevisor 1)

Revisorerna menar att det egentligen inte är deras roll och därmed inte deras uppgift att faktiskt upptäcka oegentligheter och att de inte heller har något formellt ansvar att göra det. Revisorerna poängterar också att deras arbete inte går ut på eller är att “leta fel” i sig. Revisorerna menar att deras uppgift är att bedöma om verksamheterna har system och rutiner och om dessa fungerar på ett tillräckligt bra sätt genom att kontrollera kontroller. Däremot pratar revisorerna om att de bör hitta och upptäcka om det finns “uppenbara brister” i verksamhetens processer, interna kontroller eller rutiner och genom att lämna rekommendationer hjälpa till att “täppa till systembrister”. **Förtroendevald revisor 1 betonar att deras ansvar är att se till så att nämnderna har bra internkontroller så** att de upptäcker fel, då det är inte revisorernas roll att göra det, utan det är nämndernas.

Revisorerna pratar om *brister* i termer av hur väl det som granskas överensstämmer med **kriterierna som de granskar** mot. Revisorerna mäter det som granskas mot kriterier om hur något ska fungera och gör bedömningar därefter. Kriterierna utgörs i första hand av lag, i andra hand policys och riktlinjer från fullmäktige och i tredje hand vad den egna nämnden har sagt. Revisorerna förklarar vidare att deras uppgift är att kontrollera huruvida kriterier överensstämmer med verksamheten, och därmed är deras uppgift att bedöma om rutiner finns och följs. Yrkesrevisor 2 ger ett exempel och berättar att om de granskar rutiner för bedömning av bisysslor går de inte in och pekar på att x antal personer har olämpliga bisysslor utan revisionen säger istället huruvida det saknas rutiner för att upptäcka och bedöma detta och där det finns en risk att det skulle kunna hända någonting sådant.

Revisorerna poängterar att en vanlig uppfattning som allmänheten och andra intressenter har är att revisionens uppgift är att upptäcka alla fel. Revisorerna lyfter fram att det emellertid har ifrågasatts “varför inte revisorn såg detta”, och syftar då framförallt på sådant som i media beskrivs som skandaler. För att upptäcka allt som sker i kommunens verksamheter menar yrkesrevisorerna att volymen av granskning skulle bli oändlig. Förtroendevald revisor 2 tror att många tycker att revisorerna borde upptäcka alla fel, men förklarar att de inte har möjlighet att varken granska eller upptäcka allting då de inte går så djupt på enskilda fall. Revisorerna säger att om de hade haft mer resurser hade de kunnat göra lite mer fördjupade granskningar. De förväntningar som övriga i samhället har på revisionen när det gäller att

upptäcka fel och oegentligheter stämmer inte överens med vad revisionen har möjlighet att göra. En revisor pekar på att det kan bero på att människor generellt sett har och ställer väldigt höga krav på revisionen.

Majoriteten av respondenterna, som inte är revisorer, menar att de har någon form av förståelse för att revisorerna inte kan eller har möjlighet att upptäcka alla fel och brister. De granskade tycker inte att det kan läggas ett ansvar på revisionen att upptäcka alla fel och brister utan ansvaret utan att identifiera fel ligger snarare på verksamheterna själva. Förvaltningscontroller 1 beskriver att revisorerna inte har detta ansvar och menar att gör dem fel i verksamheten, är det deras ansvar inte revisorns. Ekonomerna förklarar att en anledning är att revisionens kontroller inte är tillräckligt omfattande för att på ett tillförlitligt sätt kunna säkerställa att det inte finns några felaktigheter. Ekonom 3 sticker ut något och säger att revisionen trots allt har ett visst ansvar i att hitta felaktigheter och brister i verksamheten, men att det största ansvaret däremot ligger på verksamheterna själva.

När förvaltningskontrollerna och sektorscheferna pratar kring ämnet kommer samtalen ändå in på att de menar att revisionen ska leta fel i verksamheten. Även om de först säger att revisionen inte har ett ansvar uppfattar förvaltningskontrollerna och sektorscheferna att revisionen letar fel och att det är något som revision också ska göra. Förvaltningskontrollerna menar att de förväntar sig att revisionen dels ska anstränga sig och fundera över vilka fel det är de ska leta efter i verksamheterna, att de är så att säga väsentliga brister som de fokuserar på (Förvaltningscontroller 1). Dels att revisionen bör upptäcka fel och brister, om brister finns (Förvaltningscontroller 2). Med tanke på att den kommunala sektorn är stor och komplex menar Sektorschef 1 på att om inga brister hittas så "kan man undra vad som gick fel". Hen har svårt att se och tro att en verksamhet kan vara helt perfekt och totalt utan brister. Någon form av brister hittar man nog alltid, och framförallt i den kommunala verksamheten som är så stor och omfattande.

Kommunfullmäktigeledamöterna menar att det är en omöjlighet för revisorerna att upptäcka alla fel eller oegentligheter som sker i en verksamhet och anser även att det inte är revisionens uppgift att göra det. Kommunfullmäktige 2 menar att det är en del av revisionens utveckling då det tidigare många gånger ansågs vara revisionens ansvar. Kommunfullmäktige 1 menar att de felaktigheter och direkta olagligheter som har ägt rum i Göteborg beror på enskilda individers handlande, vilket är något som hen anser att revisionen inte kan eller har till uppgift

att hitta. Det ansvar som kommunfullmäktige tillskriver revisionen är att kontrollera att verksamheten har egna rutiner för att upptäcka brister.

Flera respondenter återkommer till att kommunens verksamhet är gigantisk, att det är en komplex organisation och att dess omfattning inte kan täcka in och säkra upp att alla rutiner och system är fulländade eller helt fria från bister. Journalist 3 tror att det är saker som revisionen inte ser och att det finns hur mycket som helst och därför inte går att upptäcka allt, “som att leta efter en nål i en höstack”. Den generella uppfattningen som samtliga aktörsgrupper har är att om någon vill begå oegentligheter, så kommer den personen att kunna göra det oavsett hur kontrollsystem och rutiner ser ut. Både förvaltningscontrollerna, Ekonom 2 och Kommunfullmäktige 2 förklarar att de som begår oegentligheter kommer man inte åt då det alltid kommer finnas någon form av systembegränsningar. Alla system bygger på att man i viss mån måste lita på att individer följer regelverk.

#### 4.5 Vad granskas?

Som tidigare nämnt är det omöjligt att granska all kommunal verksamhet och således måste resurserna fördelas. För att prioritera vad som ska granskas och hur budgeten ska fördelas under kommande år görs varje år en revisionsplan, som är baserad på en risk- och väsentlighetsanalys. Det är de förtroendevalda revisorerna som beslutar om revisionsplanen, vilken ligger till underlag för vad det är som ska granskas under kommande år. Det vill säga vilka fördjupade granskningar som ska genomföras. Förtroendevald revisor 2 menar att riskanalysen är en viktig och avgörande del av arbetet för att skapa en effektiv revision som inte granskar “onödiga” saker.

“Vi utgår från risk och väsentlighet. Vad är det som kan vara farligt just nu?

Man tittar på en omvärldsanalys och så där. Hur ser det ut nu? Vad kan påverka?” (Förtroendevald revisor 2)

Även yrkesrevisorerna gör en liknande riskanalys, som komplement till den riskanalys som de förtroendevalda revisorerna gör. Yrkesrevisorerna bygger sina riskanalyser på alla möten dem har med verksamheterna, allt som de läser samt saker som händer i omvärlden. För att vara duktig på att göra riskanalyser är kunskap om verksamheten viktig, det vill säga att förstå verksamheten som granskas. Yrkesrevisorerna menar att de på så vis är involverade i framtagandet av revisionsplanen, även om det formellt alltid är de förtroendevalda revisorerna som beslutar om revisionsplanen och det är deras slutord som gäller. Yrkesrevisorerna

förklarar ytterligare sin involvering i processen med att de jobbar tätt samman med de förtroendevalda revisorerna. Yrkesrevisorerna menar att de själva och de förtroendevalda revisorerna har något olika perspektiv och att det ibland kan skilja sig i hur riskbedömningarna ser ut. Yrkesrevisorerna menar däremot att samsynen oftast är stor, vilket kan bero på att de förtroendevalda revisorerna är med yrkesrevisorerna ganska mycket och att yrkesrevisorerna löpande rapporterar till dem och att de därmed får en bra bild av staden.

Yrkesrevisorerna och majoriteten av de granskade, framförallt ekonomerna, säger att det görs försök från verksamhetsutförarna att påverka valet av revisionsområde. De granskades generella uppfattning är att revisionen hade fungerat bättre och bidragit mer till verksamhetsutvecklingen, om de fick vara med och påverka granskningsområden och göra sig hörda (Ekonom 1, 2 & 3; Sektorschef 1, 2). De granskade menar att de själva identifierar risker i verksamheten. De lägger emellertid fram dessa områden, som vore bra om man granskar, och påpekar att de önskar att revisionen skulle lyssna på det. De granskade menar även om att de nog är dem som faktiskt kan verksamheten bäst. Flera av de granskade diskuterar att de skulle vilja att revisionen lyssnade mer på dem. Ibland skulle de även vilja ha möjlighet att påverka att vissa granskningar, som de själva menar på är lite onödiga och "inget issue", inte skulle genomföras utan att revisionen istället fokuserar och prioriterar mer relevanta områden. De granskade lyfter däremot fram att revisorerna i mötena är tydliga med att påpeka att "vi väljer själva" (Ekonom 2). Sektorschef 2 fortsätter med att beskriva att det finns en önskan om att ge input till revisionen kring saker utifrån verksamhetens perspektiv. Syftet med att lyfta fram allt detta är inte att påverka exakt vad som ska granskas eller påverka deras oberoende. Uppfattningen skiljer sig även beroende på vad som menas med att påverka. Förvaltningscontroller 1 hoppas att hen kan påverka med sin kunskap, sina erfarenheter, genom att säga saker som kan vara klokt och som revisorerna själva tar till sig och eventuellt skapar nya idéer. Det dras en distinktion mellan att påverka revisorerna med ökad kunskap och erfarenhet och att påverka granskningsområden.

Ekonomerna anser att revisorerna borde ta in tips och råd från verksamheten. De menar att revisionens uppgift är att ta intryck av verksamheten och vara mer inkännande för verksamhetens kunskap. Ekonomerna menar att revisorerna bör lyssna på de råd som chefer och övriga tjänstemän har då de kan verksamheten för att på ett bra sätt göra risk- och väsentlighetsanalyser som är mer träffsäkra. Ekonomerna säger att de granskade på så sätt skulle kunna bidra till att effektivisera revisionens granskningsval. Yrkesrevisor 2 menar att

revisorerna ibland vet mer om regelverket medan de granskade vet mer om verksamhetens innehåll. Yrkesrevisorerna anser dock att revisionen inte skulle fungera som en oberoende granskare om de lät sig påverkas i exempelvis valet granskningsområde. Vidare tror Yrkesrevisor 2 att tjänstemännens agerande i att de många gånger försöker och vill komma med förslag på granskningsområden kan härledas till att de troligtvis har en relativt vag kunskap om vad revisionens arbete faktiskt är.

Det är flera respondenter som anser att valet av revisionsområde påverkas av politikerna i kommunen (Förvaltningscontroller 2; Journalist 2; Kommunfullmäktige 1 & 2). Kommunfullmäktige 1 är dessutom övertygad om att det finns en politisk påverkan från nämnderna. Utifrån vad som tidigare har uppmärksamats menar hen på att det går att se att det finns en önskan från politiker inom ett parti att revisionen ska granska områden som ger negativ uppmärksamhet mot ett annat parti. Däremot är detta något som inte görs i en öppen diskussion, utan mer på informella vägar, "under täcket mellan enskilda ledamöter".

#### 4.6 Revisionens dubbla funktion

Revisionens dubbla funktion är ett område som diskuterats. Det vill säga revisionens uppgift att dels vara kontrollerande och dels rådgivande, stödjande och verksamhetsutvecklande. Den rådgivande rollen pratas till stor del utifrån en stödjande roll och möjligheten till dialog. Samtliga aktörsgrupper är inne på att revisionen både ska vara kontrollerande och stödjande, men de lägger något **olika värderingar i begreppen**, vilket resulterar i att begreppen får något skilda innebörd. En diskussion som har varit återkommande är om, och i sådana fall hur mycket, revisorn ska gå in och förklara *hur* en verksamhet ska agera för att göra rätt vid eventuella brister och felaktigheter. Yrkesrevisorerna beskriver även här en formell bild utifrån lagtext och normer hur revisionen kan vara en stödjande funktion och de är väldigt noga med att flera gånger påpeka att deras uppgift inte handlar om "*huret*". Ekonomerna och kommunfullmäktigeledamöterna är initialt inne på samma spår, men längre in i samtalen beskriver de, och även och till viss del förvaltningscontrollerna och sektorscheferna, en verklighet som ser annorlunda ut. Det tydliggörs också att det inom några av aktörsgrupperna finns olika tolkningar om hur stödjande revisionen ska vara och vad stödjandet innebär.

Revisorerna menar att det inte är helt lätt att beskriva vad stödjande innebär och att det är svårt att veta var gränsen för stödjande övergår till att bli en del av verksamheten. Förtroendevald revisor 1 beskriver att de tidigare skulle vara främjande i sitt arbete men att



den definitionen nu har ändrats till stödjande. Vad stödjande innebär är ständigt aktuellt och diskuteras frekvent. Revisorerna anser att deras stödjande roll till stor del består i att upptäcka problem i de interna kontrollsystemen och rikta rekommendationer. Genom att rikta rekommendationer pekar de på olika förbättringsområden, vilket på så vis hjälper verksamheterna och blir därmed rådgivande utifrån revisorernas perspektiv. Revisorerna menar att deras främsta uppgift inte är att bidra till verksamhetsutveckling, utan hur nämnderna har kontroll på verksamheterna och därmed uttala sig om nämnden har tagit sitt ansvar. Däremot kan verksamhetsutveckling i sig kan vara en följd effekt av granskningarna. Yrkesrevisor 2 beskriver ett konkret exempel på hur hen tolkar den stödjande funktionen:

“Den årliga granskningen så ska vi ta ett år, men vår rapport är inte klar förrän i mars som ni säkert vet. Om man tänker att jag granskar något i oktober och det är klart, då tänker jag att en del i det stödjande handlar om att inte sitta och vara tyst i ett halvår. Utan skriva ett underlag, det här har jag iakttagit och skicka till dem så får de reagera om faktan är fel eller inte. /.../ Det tänker jag en del i det /.../ att återkoppla helt enkelt”. (Yrkesrevisor 2)

Revisorerna är väldigt tydliga med att förmedla och starkt poängtera att den stödjande delen i revisionsarbetet inte handlar om, eller går ut på att, berätta *hur* verksamheterna ska lösa eventuella problem eller *hur* de ska åtgärda brister i verksamheten. En sådan funktion har de inte. Det är något som verksamheterna ansvarar för och “lösningen är deras”. Revisorerna pekar på något som behöver göras, exempelvis förbättra den interna kontrollen inom ett specifikt område, men de säger definitivt inte hur. Yrkesrevisor 1 menar att om revisionen skulle gå in och säga hur saker och ting ska lösas, skulle det kommande året komma tillbaka och granska det som de själva har godkänt. Det blir det till slut en självgranskning.

Revisorerna beskriver också att de upplever att verksamheterna många gånger vill att de ska inta en mer konsultliknande roll. Revisorerna får frågan om hur verksamheterna ska jobba med och ta hand om de brister som revisionen har sett finns i deras verksamhet. Revisorerna upplever att verksamheterna många gånger vill “testa saker” med dem och ställer frågor som “hur kan man göra det här”? Yrkesrevisorerna möter den typen av frågeställningar från de granskade det ute i staden, och får jobba med det. De förtroendevalda revisorerna beskriver en liknande bild när de möter politikerna i nämnderna, och upplever att det finns ett önskemål om att de ska vara mer rådgivande. Även de förtroendevalda revisorerna är tydliga med att



säga att det inte är deras grej. Generellt tror revisorerna att det beror på en kunskapsbrist för vad revisionens uppdrag är och vilket ansvar de har.

De övriga aktörsgrupperna har olika uppfattningar om hur den stöttande och rådgivande revisionen bör vara. Generellt sett finns det en önskan från samtliga grupper om att revisionen i större utsträckning ska kunna användas för att bolla idéer, samt att det borde finnas en bättre dialog med revisionen. Kommunfullmäktige 1 uppfattar att revisorerna själva menar att de inte ska vara rådgivande överhuvudtaget, utan att deras jobb är att peka på brister. Det finns en uppfattning om att revisionen bör vara med rådgivande för att finna lösningar då det i exempelvis brist på resurser, till slut "får slut på idéer" för hur problem ska lösas. Samtidigt beskriver Kommunfullmäktige 1 att det i många fall av revision faller naturligt.

"När du har ett politiskt beslut, så här ska vi göra, ställer det mot verkligheten så här är det. Då är det de här sakerna som inte funkar. Då har man nästan uppfyllt kriterierna för att berätta vad det är man ska göra." (Kommunfullmäktige 1)

Kommunfullmäktige 2 pratar om att det finns en formell bild där revisorerna inte ska tipsa och ge råd, men hävdar att verkligheten emellertid ser annorlunda ut. Den rådgivande och stödjande rollen betyder inte att verksamheterna har rätt att ringa revisionen och säga "nu tänkte vi göra så här, är det ok?". Däremot uppger Kommunfullmäktige 2 att det finns en bild av att de kan få kommentarer på ett mer informellt vis, vid "sidan om kommentarer". När de sitter och diskuterar specifika ärenden som revisorerna har kritiserat, för det ett resonemang och det kan då framkomma en annan typ av rådgivning, mer konsulterande, vilket egentligen inte är revisorernas uppgift. Kommunfullmäktige 3 anser att rådgivningen är ett positivt och viktigt inslag i revisionens arbete. Revisionen ska vara stöttande i verksamheternas arbete efter en förmedlad revisionsrapport. Rådgivningen finns i det att revisorerna kan förklara och förtydliga vad det är dem har kommit fram till.

**Ekonomerna tillskriver rådgivning och stödjande även andra uppgifter.** Ekonomerna beskriver rådgivning som tvådelad och menar på att den både kan ses utifrån ett bakåtblickande och framåtblickande perspektiv. Det bakåtblickande perspektivet syftar till att revisorn ska komma med tips, förslag eller idéer på hur verksamheten bör förändras när felaktigheter har identifierats för att på så vis åtgärda bristerna. Ekonom 1 uttrycker det:

“De kan också peka på konkreta exempel om de till exempel har kännedom om att /.../ Säg att vi har brister i en rutin om de vet att SDF Centrum har en bra rutin för det här och dem granskar bägge så kan dem oss tips om att kika på den”.

(Ekonom 1)

Ekonomerna anser att rådgivningen, utifrån ett framåtblickande perspektiv, exempelvis syftar på att få hjälp med att tolka rekommendationer eller rådgivning i redovisningsfrågor. Ekonomerna önskar att revisionen var mer rådgivande än vad de är idag, vilket de för det mesta återkopplar till en önskan om en **bättre dialog mellan** dem och revisorerna. Ekonomerna tycker också att verksamheterna i större utsträckning borde kunna vända sig till revisorerna för att rådfråga om konkreta verksamhets- eller redovisningsfrågor och bolla tankar och idéer. Revisionen ses då som en mer aktiv del av det pågående arbetet, som en del i verksamhetsutvecklingen. En ekonom liknar stödet och rådgivningen som det stöd hen själv är till ekonomerna ute i verksamheterna, och lyfter fram att hen önskar mer hjälp och stöd efter granskningar. Ekonom 3 menar att det finns tillfällen då denne har kontaktat revisionen när det kommer till frågor som är svårtolkade eller ligger i gränslandet mellan två riktningar för att kunna dra nytta av revisorernas expertis.

Majoriteten av förvaltningscontrollerna och sektorscheferna instämmer i den bild som ekonomerna målar upp om revisionens stödjande funktion. Förvaltningscontroller 2 och Sektorschef 2 menar att de inte ser någon konflikt i att vara både rådgivande och kontrollerande och tycker att det för det mesta fungerar bra. Det finns önskemål om att revisorerna skulle vara mycket mer rådgivande än vad de är idag, för att bidra till en väl fungerande förvaltning. Däremot menar Förvaltningscontroller 1 att, även om det hade varit väldigt praktiskt att få mer råd av revisorerna, är det väldigt svårt då revisorerna skulle granska sig själva. En generell uppfattning som förvaltningscontrollerna och sektorscheferna har, är att de anser att de “kontrollerande revisorerna”, vilka beskrivs vara de som alltid följer lagen till punkt och pricka och har ett för stort fokus på att “avslöja”, inte är speciellt bra och bidrar egentligen inte till något. Vidare förklarar Sektorschef 1 att känslan i dialogen med den typen av revisorer kan liknas vid att vara i en rättegång, “jag är åtalad för någonting”. Samtalen återkommer till att dialogen är viktig och att den påverkas av hur revisorerna ser på sin roll. Flera av de granskade lyfter fram att det är personberoende och att det i sin tur påverkar hur revisorn faktiskt agerar rådgivande, eller endast kontrollerande.

#### 4.7 Revisorernas kompetens och egenskaper

Under samtliga intervjuer diskuteras det kring revisorernas kompetens och kunskap. De granskade, media samt kommunfullmäktigeledamöterna pratar om revisorernas kunskap utifrån tre olika “typer” av revisorer; stadsrevisionens egna revisorer, de förtroendevalda revisorerna samt de inhyrda revisorerna från revisionsbolagen. De förtroendevalda revisorerna har lång erfarenhet av och bra kunskap om av den kommunala sektorn. En av de förtroendevalda revisorerna menar på att det var en grundläggande anledning till att hen blev tillfrågad att sitta i stadsrevisionen. Även Yrkesrevisor 1 beskriver att de som sitter som förtroendevalda revisorer har bra kunskap om staden och lång erfarenhet, vilket revisorerna beskriver vara bra för revisionen. Yrkesrevisorerna upplever att de förtroendevalda revisorerna agerar på ett proffsigt sätt och de är kompetenta i de uppdrag de har. Däremot upplever Yrkesrevisor 2 att det helt klart finns olika mycket styrka eller kompetens bland de 22 förtroendevalda revisorerna och menar på att det till stor del nog beror på hur erfarna de är och hur erfarna de är i förhållande till de granskade som de ska framföra kritik mot.

Den generella bilden som återges i samtalen med journalisterna, de granskade och kommunfullmäktige är att det finns en distinktion mellan den kunskap som yrkesrevisorerna på Stadsrevisionen har jämfört med kunskapen som revisorerna från byråer har. Samtliga ekonomer menar att själva revisionskunskapen som de inhyrda revisorerna har är jättebra. Däremot upplever alla de granskade att förståelsen och kunskapen för den kommunala sektorn många gånger saknas för de “externa” revisorerna. De “egna” revisorerna har mycket bättre förståelse för den kommunala sektorns förutsättningar. Ekonom 2 beskriver vidare att de som upphandlar de externa revisionstjänsterna måste se till att de externa revisorerna vet något om kommunal verksamhet, och ger ett exempel på att baskunskaper om vad en stadsdelsnämnd är, hur Göteborgs Stad ser ut och vem som är ansvarig för vad i en kommun är viktiga men många gånger saknas. Ekonomerna berättar att de många gånger “får lära upp” de revisorerna som kommer från revisionsbolagen om hur kommunen fungerar och vad som är speciellt i den kommunala sektorn. Den typen av kunskapsbrist och brist i förståelse för den kommunala sektorn har i vissa fall bland annat lett till att det blivit “knepigheter eller rena felaktigheter i deras rapporter” eller att det ställs onödiga frågor under revisionsprocessen. Yrkesrevisorerna på Stadsrevisionen har däremot inte upplevt att revisorerna från byråerna har någon brist i kunskap och förståelse för den kommunala sektorn utan att dem har ganska bra kompetens.

Sektorschef 1 menar att revisorernas syn på verksamheterna många gånger blir väldigt formell i vissa lägen, och att en stor del av den kommunala verksamheten egentligen är mer “fluffig” och inte alltid är svart eller vit. Det beskrivs som att det är väldigt viktigt med en dialog så att revisorerna får med sig perspektiv utifrån den operativa verksamheten in i revisionen också. Förvaltningscontrollerna pekar på att yrkesrevisorerna har en lång kunskap och erfarenhet av en mängd olika områden och att det är bra att lyssna vad de har att säga.

#### 4.8 Kommunikation

Olika former av kommunikation är ett område som har varit återkommande i samtliga intervjuer och går emellertid in i andra teman i empirin. Samtalen har varit inne på kommunikationen både innan, under och efter avslutad revision och begrepp som dialog och att kommunicera har använts på olika vis. Utifrån revisorernas perspektiv pratar de även om hur de kommunicerar i form av rapporterna. Rollen som de har är att gå tillbaka till ägaren, det vill säga kommunfullmäktige, och ge underlag om verksamheten gör det som är tänkt och beslutat. Revisorerna beskriver att deras roll är att gå in och fungera som ett kommunicerande instrument i relationen mellan fullmäktige och nämnder. De förtroendevalda revisorerna menar att de idag har en förhållandevis stor uppsökande verksamhet, jämfört med hur det tidigare såg ut, för att på så vis kommunicera med nämnderna för att gå igenom och prata om årets granskning. Förtroendevald revisor 1 beskriver att det är ett sätt att ha dialog med de granskade. De förtroendevalda revisorerna lyfter också fram en informationsfolder “Nämndledamöternas ansvar” som har tagits fram för att försöka öka kunskapen och förståelsen ute i nämnderna om de olika ansvarsområdena. De kommunicerar således även genom att informera om de olika rollerna, revisionen och de reviderade. Revisorerna menar att media är en viktig del för att kommunicera ut revisionens resultat till medborgarna. När revisorsgruppen beslutar om en rapport skriver de ett pressmeddelande för att, som tidigare nämnt, styra pressen rätt och på ett tydligt sätt säga vad det är dem vill ha sagt med rapporten. Revisorerna menar att det är viktigt att göra detta och få det korrekt i och med att dem får mediabevakning i samband med att de släpper rapporter.

De granskade pekar på vikten av att ha samtal och dialog med revisionen. De menar att det är viktigt i exempelvis de intervjuerna som de har, och att de får föra fram sin bild utifrån sitt perspektiv och förklara verksamheten. Majoriteten av förvaltningscontrollerna och sektorscheferna påpekar att det är viktigt med en bra dialog mellan dem och revisorerna och säger att det är bra om man även kan resonera kring olika frågor. Det förekommer emellertid

olika åsikter och de har olika ingångar i revisionen, vilket det är viktigt att vara ödmjuk inför. De beskriver att en öppen dialog bidrar till att skapa förståelse för båda parterna, det vill säga både för de granskade och revisorerna. Den generella uppfattningen som de granskade har är att de önskar en tätare dialog, mer kontakt och en mer dynamisk dialog dem emellan.

#### 4.9 En evig fråga om oberoende

Revisorernas oberoende diskuteras under samtliga intervjuer. Respondenterna menar på att det är viktigt att alla revisorer är oberoende, oavsett om de är förtroendevalda, "egna" sakkunniga eller "externa" sakkunniga. De förtroendevalda revisorerna säger att det är viktigt att dem upplevs vara oberoende, att de inte uppfattas tillhöra något parti. Däremot pratar de båda utifrån sig själva och menar på att det är upp till varje förtroendevald revisor att avgöra det. Den uppfattningen beskrivs skilja sig bland de 22 förtroendevalda revisorerna. Att gå på möten, avsäga sig alla politiska uppdrag menar de två förtroendevalda revisorerna i den här studien är självklart men att alla förtroendevalda revisorer inte har exakt samma uppfattning. Var gränsen går är upp till varje person själv.

Yrkesrevisor 1 menar att det är viktigt att som revisor vara en extern objektiv granskade som inte är inblandade i verksamheten och hur den drivs och sköts. Revisorerna ska komma utifrån och bedöma huruvida verksamheterna genomför de politiskt fattade besluten på ett önskvärt vis, utifrån revisionskriterier. Vidare menar revisorerna att det är väsentligt att revisionen inte intar en rådgivande eller konsultliknande roll. Det är inte den typen av stöd för verksamheten som revisorerna ska vara då dem menar att det kan göra att förtroendet för revisionen går förlorat. Revisorerna beskriver att det är viktigt att både allmänheten och de granskade vet att revisorerna jobbar efter normering för hur de ska arbeta. Det uppges vara viktigt för att det ska finnas en tilltro till att revisionen är objektiv gjord och att det på så vis inte ska spela någon roll vilken revisor det är som utför granskningen.

Kommunfullmäktigeledamöterna pratar främst om oberoende utifrån de förtroendevalda revisorerna. De beskriver revisorerna som en opartisk grupp. Två av ledamöterna beskriver att de upplever att de förtroendevalda revisorerna är oberoende. De uppfattar att de förtroendevalda revisorerna är mycket noga med att de "lägger den politiska kappan bakom sig" och "går ur sin politikerroll" när de har uppdraget som revisorer. Kommunfullmäktige 1 menar att det är bra att de är politiskt tillsatta eftersom det innebär att de kan politik, det politiska sammanhanget och själva har erfarenhet av politiken. Samtidigt som ledamöterna

menar att oberoendet poängteras vara väsentligt och viktigt i revisionen lyfter en av respondenterna fram att frågan om vad revisorerna är oberoende ifrån flera gånger lyfts fram och skapar diskussion. Det är trots allt ett politiskt styrt organ som på något vis måste prioritera, delegera och fokusera på olika områden.

Journalisterna tror att de förtroendevalda revisorerna har en svår roll, och att det är ett krävande uppdrag. De ska vara ett fristående organ trots att det är politiker, eller tidigare politiker, som är politiskt tillsatta som sitter som förtroendevalda revisorer. Journalisterna tror att det nog krävs mycket mod och civilkurage för att vara oberoende i den roll som de förtroendevalda revisorerna har. Journalisterna är av uppfattningen att revisorerna är oberoende i hur själva granskningarna utförs. Journalist 1 anser att de förtroendevalda revisorerna i sitt uppdrag har lämnat de partiskiljande frågorna och ser till stadens bästa. Journalist 2 lyfter fram att hen uppfattar att det finns en politisk påverkan för vilken inriktning revisionen väljer, även om revisorerna under själva genomförandet uppfattas vara helt oberoende.

De granskades generella uppfattning är att revisorerna är oberoende, och att de är angelägna och mån om att vara oberoende i förhållande till dem som granskas. De granskade menar att oberoendet är centralt för revisionen. De granskade lyfter fram att revisorerna är väldigt noga med att vara fristående. En ekonom uppfattar att revisorerna är noga med att inte verka eller vara "allierade" med någon. De granskade menar att den oberoende rollen som revisorerna vill inta emellertid kan uppfattas vara hårt dragen. Ekonom 2 tycker att revisionen har beröringsskräck och syftar till att revisorerna menar att deras oberoende ifrågasätts om dem skulle sitta ner och prata med de granskade i större utsträckning. De båda sektorscheferna tror att de är svårast för de förtroendevalda revisorerna att inta en oberoende roll då dem tror att politiken nog kan påverka. Även förvaltningscontrollerna uppfattar att den politiska agendan påverkar. Förvaltningscontroller 1 beundrar revisorerna på Stadsrevision och menar på att de balanserar den oberoende rollen väldigt bra och förklarar vidare att samtidigt som de har en oberoende roll så har de ett driv att vilja göra en bra kommun. Samtidigt lyfter hen fram att när det pratas om de förtroendevaldas oberoende så finns det nog finns en politisk agenda att granska politiken som förs. Förvaltningscontroller 2 anser att de är oberoende men tänker att lite av kulturen att "klia varandra på ryggen sakerna" nog ändå finns kvar, och att många känner varandra och att saker därmed kan fixas utan att det kommer en anmärkning på det. Sektorschef 1 uppfattar att de förtroendevalda revisorerna stärks av yrkesrevisorerna, att de

vågar sätta fingret på vissa delar som de förtroendevalda revisorerna kanske vet att de andra partikamraterna egentligen inte tycker om att revisionen ska börja gräva i. Sektorschef 1 menar att det krävs mycket mod för de förtroendevalda att våga vara "besvärliga" och annars hade det nog blivit mycket "snällrevision". Sektorschef 2 menar på att det finns en risk när det finns starka politiker att de kan påverka revisionen och därmed de förtroendevalda revisorernas oberoende.

#### 4.10 Ett jätteviktigt verktyg, på vilket sätt?

Under intervjuerna har det framkommit att stadsrevisionens rapporter sällan ifrågasätts. Nästintill samtliga respondenter i den här studien beskriver att det är jätteviktigt att revisionen finns, att den gör sitt jobb och att det finns stor tillit till den. De granskade betonar att det är viktigt att fenomenet revision finns. Ekonom 3 beskriver att bara revisionens närvaro har över tid bidragit till att göra saker och ting bättre. Förvaltningscontroller 1 upplever att revisionen som företeelse är väldigt viktig och att de är någon form av fundament i ett demokratiskt system. Förvaltningscontroller 2 menar att revisionen är en slags garanti för medborgarnas skull och därmed bra att den finns. En respondent från kommunfullmäktige menar dock att revision egentligen inte är någonting i sig, utan det är vad man använder verktyget till. Det finns dock ledamöter som uttrycker ett ointresse i vad revisionen gör och hur de arbetar. De beskriver många gånger att revisionen har ett ceremoniellt värde men ett relativt litet reellt. Förtroendevald revisor 1 tror att den kommunala revisionen har ett högt förtroendekapital hos alla de reviderar och att det nog upplevs vara "skönt att vi uttalar oss". Journalisterna säger att dem för det mesta är med på fullmäktiges möten när revisionen gör sina dragningar. En journalist beskriver att de andra politikerna i princip alltid tackar revisionen för att dem gör ett bra jobb, utan att vidare kritisera den eller ställa några frågor. Vidare beskriver hen att revisionen är bra att ha utåt, men vet egentligen inte hur stor roll revisionen i sig spelar.

De granskade beskriver att bilden av revisionen och revisorerna mestadels ses som positiv för verksamheten, och att det revisionen framförallt gör nytta i är att den finns. De menar att det är ett "jätteviktigt instrument" för att både uppdragsgivare och invånarna ska känna att de har god ordning på grejerna. Revisionen blir på så vis "något slags kvitto på att vi inte håller på med vad som helst". De granskade poängterar även att revisionen är en viktig extern aktör som tittar på dem, en aktör som har andra ögon än vad de själva har. Utifrån de granskades perspektiv uppfattas revisionen också betydelsefull för att vara någon form av garant, att de "gör rätt gentemot dem vi är till för" (Förvaltningscontroller 2). De granskade menar att

revisionen ska leda till att förbättra och utveckla verksamheterna. Det menar att det kanske inte alltid är fallet och att rapporterna inte alla gånger har jättestor betydelse. Men en del av revisionsrapporter utgör bra underlag för att förbättra verksamheterna.

De granskade menar också på att revisorerna, genom rapporterna och samtalen, emellertid väcker frågor och funderingar kring hur det faktiskt ser ut och fungerar i "sin" verksamhet, exempelvis kring processer och rutiner som de inte har tänkt på tidigare. Det poängterar framförallt förvaltningscontrollerna och sektorscheferna. De menar att revisionen på så vis blir en styrka för dem, i den position som de har i verksamheten. De upplever att det blir en "styrka för oss att kunna peka på" att revisionen också har pekat på de områdena. På så vis får de hjälp att få ut det som dem själva anser är viktigt, eller sådant som de har fått påtryckningar uppifrån eller från politiskt håll, och som verksamheten behöver göra något åt. Även Ekonom 1 och 3 uppfattar att revisionen ses som en tillgång som hjälper till att fokusera på olika områden. Citaten "Det fungerar bra ändå, utan att jag vet det" och "Jag vet nu men jag visste inte förra veckan" speglar de granskades svar generellt ganska väl.

De flesta av de granskade har en positiv inställning till revisionen. Däremot tror Ekonomichef 1 att personalen i verksamheterna har en tudelad uppfattning om revisionen är positiv eller negativ. Hen försöker prata med dem och förklara hur revisionen är ett hjälpmedel eller verktyg och att det i den meningen är positivt. Sektorschef 2 och Förvaltningscontroller 2 förklarar också att det finns olika uppfattningar och inställningar till revisionen ute i verksamheterna. På den högsta nivån i förvaltningen är de flesta positiva till revisionen och menar att det är ett ytterligare stöd för dem. Ute i verksamheten är bilden av revisionen mer att "man klampar in" och säger att "det här måste ni göra", i negativ bemärkelse (Förvaltningscontroller 2). En del uppfattar att revisionen är onödig eller otäck och besvärlig. Sektorschef 2 menar att en del är rädda, och inte känner sig trygg i att revisionen pekar på att man gör fel. Det är däremot inte en uppfattning som hen delar, och beskriver vidare att inställningen till revisionen är avgörande.

Journalisterna drar vid ett flertal tillfällen paralleller eller liknelser mellan deras roll som journalister och revisorernas roll. Journalisterna menar att de på sätt och vis har en liknande roll som revisorerna, i den mening att de också går in och tittar på att saker sköts på rätt sätt. Journalisterna beskriver de utifrån det perspektiv och den position som de har kan dem titta på samma saker som revisionen tittar på, har tittat på eller eventuellt kommer att titta på, men



med en annan infallsvinkel och med andra verktyg. En skillnad är utgångspunkten som revisorerna och journalisterna har i sitt arbete. Journalisterna gör det inte lika systematiskt som revisionen utan de tittar på “olika saker som vi tänker kan vara spännande, som vi har fått tips om att det finns skäl att titta på” (Journalist 3). Utifrån journalisternas perspektiv är en grundläggande förutsättning att det är något som är spännande för deras läsare, att det på något sätt är publikt. Samtidigt lyfter en respondent från media att hen är en “representant från allmänheten”.

## 5. Analys

*I detta kapitel kommer det empiriska materialet att analyseras utifrån studiens teoretiska referensram. Jämfört med föregående kapitel där dispositionen har strukturerats utifrån de empiriska teman, kommer dispositionen att utgå från de fyra faktorerna i analysverktyget.*

Analysen tar avstamp utifrån de fyra faktorerna revisionens uppgift, ansvar och skyldigheter, revisionens dubbla roll samt revisorns roll. Precis som exempelvis Carrington (2014) och Power (1997) beskriver kan revision förstås på ett flertal olika sätt och ur flera perspektiv, vilket utgör en grundsten för att de olika respondenterna i studien har olika uppfattningar och förväntningar.

### 5.1 Revisionens uppgift

Det finns många likheter i hur de olika aktörsgrupperna uppfattar revisionens uppgift. Samtliga grupper menar att det är ett demokratiskt verktyg för att kontrollera att verksamheten bedrivs ändamålsenligt och effektivt utifrån kommunfullmäktiges beslut och direktiv samt att pröva ansvarstagande. Revisorernas beskrivningar skiljer sig dock något från de andra, då de är väldigt formella och refererar nästintill enbart till Kommunallagen och god revisionssed. Det går att se en skillnad i hur de övriga aktörsgrupperna pratar om revisionens uppgift. De utgår i större utsträckning från att revisionen ska ha en dubbel funktion där både kontroll och aktivt rådgivande ingår. I detta avsnitt kommer därför främst revisorernas beskrivning att lyftas fram medan samtliga aktörsgruppers uppfattningar återges i avsnitt 5.3 Revisionens dubbla funktion.

Samtliga respondenter uppfattar att revisionen i dagens samhälle har stor betydelse och intar en viktig plats i det demokratiska systemet. Vidare framgår det av intervjuerna att revisionen har fått ett större utrymme, både medialt och i verksamhetsprioriteringar. I linje med vad Power (1997), Öhman (2007) och Ek & Solli (2013) menar förvaltningscontrollerna och sektorscheferna att revisionens kvantitet har ökat explosionsartat. De menar dock att den ökade mängden revision stundtals har medfört att det revideras, för verksamheten, onödiga områden i syfte att enbart öka revisionens kvantitet. Förutsättningarna för den kommunala revisionen i Göteborgs Stad har förändrats markant de senaste åren, vilket majoriteten av samtliga respondenter menar i princip är direkt kopplat till avslöjandet av diverse kommunala felaktigheter och oegentligheter i staden, som har uppmärksamrats av media. En ökad mängd revision går i linje med vad Power (1997) menar på att samhället har blivit allt mer

“revisionsrikt” då det har utvecklats i den riktningen och behovet har funnits. Han menar att behovet av ett ökat kontrollsystem kan utgå från en minskad tilltro eller ökad misstänksamhet till varandra. Det verkar vara en rimlig förklaring till varför stadsrevisionen i Göteborgs Stad ser ut som den gör då skandalerna 2010 och begreppet “Muteborg” kan ha kommit att påverka förtroendet och tilliten för den kommunala verksamheten och även den kommunala revisionen. Hur den kommunala revisionen uppfattas har enligt respondenterna påverkats av just de förutsättningar och skandaler som har uppmärksamats i staden. Det kan kopplas till Flint (1988) som menar att revisionen är ett socialt fenomen där makt, relationer och samspel hela tiden förändras och i sin tur påverkar hur olika grupper ser på revision. Kontexten är av stor betydelse för hur revisionen är organiserad och det kan i sin tur även uppfattas påtagligen haft en inverkan på hur revisorerna arbetar i Göteborg. Att kommunfullmäktige, som är revisionens uppdragsgivare, har velat se en ökad revision kan antas vara ett verktyg för att återskapa eller återuppbygga ett förtroende för den kommunala verksamheten på nytt. På så vis kan revisionen utifrån fullmäktiges perspektiv antas vara ett verktyg för att bidra till ett ökad förtroende för kommunen och därigenom vara legitimitetsskapande. Det går i linje med vad Carrington (2014) och Power (2003) beskriver revision som legitimitetsskapande och vidare menar även Gustavson och Karlsson (2013) att revisionen kan bidra till ett ökad förtroende och därmed öka legitimiteten. Med en ökad mängd revision kan det antas att fullmäktige i större utsträckning försöka visa medborgare, de granskade och andra intressenter, och kommunen säkerställer både kontroll och ansvar i dess verksamheter, vilket enligt Flint (1988) är viktigt i dagens samhälle.

Till stor del går revisorernas svar i linje med tidigare forskning, men det finns en del olikheter. Gustavsson och Karlsson (2013) menar att revisionen ska kontrollera att verksamheten bedrivs på ett effektivt sätt där skattepengar som kommer in i systemet kommer ut i form av relevant service och verksamhet. Revisorerna pratar förvisso om effektivitet men det gör de främst utifrån de politiska direktiven, då de menar att en av huvuduppgifterna är att kontrollera att verksamheten bedrivs utefter de politiska riktlinjer och mål som beslutats av kommunfullmäktige. Det går i linje med hur Collin et al. (2009) och Eisenhardt (1989) beskriver relationen mellan ägare och utförare, då ägaren utför kontroller för att minska utförarens möjlighet att utnyttja sitt kunskapsöverläge gentemot ägaren. Revisorerna uttrycker att det inte är relevant för revisionsutförandet huruvida det är en effektiv eller gynnsam användning av skattepengar, så länge ägardirektiven efterlevs. Revisorerna beskriver att det däremot är relevant att kontrollera effektivitet inom ramarna för de politiska direktiven. Det

politiska resonemanget är något som går att koppla till Carrington (2014) och Power (1997). De båda studierna visar att revision som utgår från agent-teorin där principalen har, på grund av sämre kunskap om utförandet än agenten, behov av att kontrollera att agenten agerar utifrån ägardirektiven. I det här fallet handlar det om kommunfullmäktiges behov att försäkra sig om att nämnder och förvaltningar arbetar utefter de politiska mål och direktiv som de har beslutat om. Det faller sig naturligt att politikerna i kommunfullmäktige inte besitter samma kunskap om hur utförandet ska se ut som tjänstemännen. Redovisning och andra rapporter är bland annat till för att nämnder och förvaltningar ska visa kommunfullmäktige hur verksamheten bedrivs. Det blir således revisionens uppgift att kontrollera att den information som förmedlas speglar verksamheten. Revisorernas åsikter kan således kopplas samman med Carringtons (2014) beskrivning om revision som försäkran, då revisionen ses som en kontraktslösning mellan ägaren och utföraren för att ägaren ska kunna försäkra sig om att ägardirektiven efterlevs.

## 5.2 Ansvar och skyldigheter

I den här studien har det framkommit att det finns en viss distinktion mellan vad revisorerna anser att de har för ansvar och skyldigheter jämfört med vad övriga tre aktörsgrupper menar är ansvar och skyldigheter som kan tillskrivas revisorerna. Samtliga fyra grupper anser till en början att revisionen inte kan hållas ansvarig när eventuella fel och brister i verksamheterna uppdragas. Det finns en viss skillnad i de uppfattningar som kommunfullmäktige och journalisterna har jämfört med revisorerna, men gapet är inte speciellt stort. De granskade visar dock genom sitt resonemang att ett visst ansvar kan tillskrivas revisionen eller att det åtminstone är en uppgift som revisionen har. Huruvida revisorerna har ett ansvar, eller om det ens är deras uppgift, att upptäcka felaktigheter och brister är det område, som det diskuteras mest kring och där skillnader i vad revisorerna menar att de kan göra jämfört med vad de övriga respondenterna anser att de bör eller förväntas göra är som mest framträdande. Det är ett område som, utifrån tidigare forskning om förväntningar på revision, beskrivits utgöra ett av de mest centrala gapen (Baron et al. 1977; Sikka et al. 1998; Öhman 2005).

Revisorerna menar att de inte är deras uppgift och ansvar, eller revisionens syfte, att upptäcka felaktigheter i verksamheterna. De menar på att leta fel inte är deras arbetsuppgift och är inte heller revisionens syfte. Samtliga kommunfullmäktigeledamöter menar att det går att lägga något sådant ansvar på revisorerna. De granskades generella uppfattningen är däremot att de anser att revisionen bör upptäcka fel och brister i verksamheten när en granskning genomförs,

vilket går i linje med hur Cassel (1996) beskriver att revisorerna förväntas se till att allt “går rätt och riktigt till” genom att bland annat upptäcka fel. Både Baron et al. (1977) och Sikka et al. (1998) beskriver att allmänheten och övriga intressenter förväntar sig att revisionen ska upptäcka felaktigheter i större utsträckning än vad revisorernas arbetsuppgifter och ansvar sträcker sig. Även i EU:s Grönbok *Revisionspolitik: Lärdomar från krisen* lyfts det fram att det är en vanlig uppfattning, och precis som Sikka et al. (1998) belyser, är revisionens ansvarsområde därför viktigt att diskutera så att revisionen dels passar dess syfte och dels för att stora skillnader kan bidra till en lägre trovärdighet. De granskade menar att revisionen ska upptäcka fel och brister eftersom de förväntar sig att revisorerna är intresserade av verksamheten och därmed anstränger sig för att leta och fokusera på områden där brister kan förekomma. En respondent av de granskade beskriver det ytterligare med att det vore märkligt om inte några brister upptäcktes under en revision då kommunens verksamhet är väldigt omfattande. Att lösa förtroendeproblem med en mängd revision kan återknytas till frågan som Öhman (2005) ställer om revisorerna har fått en betydelsefull position eller en alltför betydelsefull position. Revisorerna tror att både fullmäktige och allmänheten sätter stor tilltro till vad revisionen gör och kan göra, en större tilltro än vad revisorerna menar att de har möjlighet att göra enligt de lagar, regler och normer som de ska förhålla sig till, vilket går i linje med tidigare forskning. Den kommunala revisionen beskrivs utgöra ett viktigt demokratiskt kontrollinstrument som ska skapa insyn och transparens (SKL 2014; SOU 2004:107). Den beskrivningen i sig kan bidra till att de olika aktörsgrupperna sätter stor tilltro till den kommunala revisionen och därmed förväntar sig att den kan åstadkomma mer än vad revisorerna själva menar på är möjligt. Revisorerna säger dock att de bör upptäcka uppenbara brister men syftar då på brister i form av att revisionskriterierna i förhållande till det som granskas, och inte fel och oegentligheter i stort.

Samtidigt som de granskade anser att revisionen har ett ansvar i frågan och att de borde hitta brister och felaktigheter lyfter dem, och även media, fram att de förstår att det inte är möjligt för revisionen att hitta alla fel och brister i den kommunala verksamheten då det är en gigantisk och komplex verksamhet. Samtliga aktörsgrupper lyfter även fram att om det är någon som vill begå oegentligheter, så kommer de att kunna göra det eftersom det alltid kommer att gå runt olika system och processer. De granskade menar även på att det största ansvaret ligger på verksamheterna själva och att det egentligen inte går att skjuta det ifrån sig. Trots det kan det genom deras beskrivningar dras kopplingar till Carringtons (2014) teori om revision som försäkring. Det är en relativt svag koppling, men eftersom de granskade

återkommer till att de vill att revisionen ska peka på vad som är ett rätt agerande samt att de vill konsultera med revisorer runt frågor som behöver tolkningsutrymme, går det att dra kopplingen. Carrington (2014) menar dock att revision som försäkring inom svensk revision anses vara olämpligt.

### 5.3 Revisionens dubbla funktion

Utifrån den dubbla funktionen finns det förhållandevis skilda uppfattningar mellan revisorerna och de övriga aktörsgrupperna. Som lyftes fram i inledningen till 5.1 Revisionens uppgift, finns det stora skillnader i uppfattningarna som revisorerna och de övriga grupperna. Revisorerna uttrycker att det egentligen bara finns en funktion och det är den kontrollerande. De övriga grupperna, framför allt de granskade, menar att även den rådgivande funktionen ingår i uppgiften och att det är en stor och viktig del i begreppet revision.

Tidigare forskning menar att revisionens uppgift är att vara kontrollerande och på så vis bakåtriktade men den ska även vara framåtblickande genom förändring och rådgivande (Ek 2012:12; Power 2003b). Carrington (2014), Skærbæk (2009) och Morin (2011) menar att rådgivningen ska fungera som verksamhetsutveckling där revisorerna ska bidra med konsulterande förslag för hur verksamheten ska agera. Samtliga respondenter diskuterar att de är medvetna om att de intar olika roller, där de syftar på sig själva i förhållande till revisorerna, med olika ingångar i revisionen och att man bör ha respekt för varandras olika roller. Däremot visar samtalen på att revisorerna, kommunfullmäktigeledamöterna och de granskade oavsett ingångar och roller, har samma mål: att göra det bästa för verksamheten. Att journalisterna inte lyfter fram samma åsikter har enligt dem själva att göra med att deras funktion ligger utanför det kommunala systemet samt att de granskar revisionen utifrån vilket nyhetsvärde den har. Sikka et al. (1998) menar att revision är sammankopplat med det övriga samhällets utveckling, vilket inkluderar den politiska, ekonomiska och sociala utvecklingen. I studien blir det uppenbart att så är fallet med den kommunal revision i Göteborgs Stad då samtliga respondenter menar att avslöjandet av kommunala oegentligheter faktiskt har påverkat revisionen. Det har bland annat resulterat i att stadsrevisionen har fått mer ekonomiska resurser, fler revisorer har anställts samt att revisionens fokus allt mer har kommit att landa på kontrollerande. Det ökade fokuset på kontroller har studiens aktörsgrupper emellertid olika inställning till. Distinktionerna mellan revisorerna och övriga aktörsgrupper handlar främst om huruvida rådgivningen faktiskt är en uppgift eller snarare en effekt av kontrollen i sig.

Revisorerna menar på att de själva egentligen inte anser att den dubbla funktionen är speciellt stor och att det inte fungerar att vara båda delarna på samma gång. Samtalen runt den dubbla funktionen faller ofta tillbaka till revisorernas beskrivning av revisionens uppgift, vilken i mångt och mycket kopplas tätt samman med lag, god revisionssed och professionens värden. Att göra "saker rätt" är utifrån revisorerna en primär uppgift, vilket Öhman (2005) också pekar på legitimerar revisorernas handlingar. Att arbeta utefter revisionsprofessionens normer och värden beskriver även Pentland (1993) är viktig, vilket kan vara en förklaring till att revisorernas arbete i förhållandevis stor utsträckning har ett starkt förhållningssätt till lag och normer. Revisorerna anser att revisionens primära uppgift är att kontrollera den kommunala verksamheten utefter kommunfullmäktiges direktiv och beslut. När det kommer till tolkningen av god revisionssed, som anger att revisionen ska fungera stödjande, menar revisorerna att den kontrollerande funktionen utgör det. De anser inte att revisionen har till uppgift att vara verksamhetsutvecklande eller att ha som huvudsyfte att bistå tjänstemännen i deras arbete och vara en rådgivande funktion. Det går delvis emot vad tidigare studier menar om att rådgivning och verksamhetsutvecklande är funktioner som revision ska ha (jämför Carrington 2014; Skærbæk 2009; Power 2003b). Istället pekar revisorerna på att revisionen är kommunfullmäktiges verktyg. Revisorerna menar på att kontrollerna bidrar till att fungera som stödjande och därmed indirekt bli rådgivande för de granskade då de kan använda revisionens resultat till att själva förbättra verksamheterna. Precis som Öhman (2007) och SKL (2014) beskriver är den exakta betydelsen av god revisionssed inte reglerat utan det utgörs av praxis, som utvecklas med tiden. Att revisorerna till stor del vilar på lag, regler och god sed kan även återknytas till Carringtons (2014) beskrivning av revision som komfort. Genom att vara noga med att följa regler och praxis kan revisorerna luta sig tillbaka på det när de gör uttalandet och därmed hänvisa till att de utgått från professionens normer, vilket även Öhman (2005) menar utgör en aspekt för hur revisorer försöker uppnå komfort vid revision.

De granskades uppfattning om revisionens huvudsakliga syfte går att koppla till Carringtons (2014) beskrivning av revision som förbättring. Revisorerna har enligt teorin möjlighet och skyldighet att påverka utformandet av redovisning och andra rapporter. De granskade menar emellertid att kontrollfunktionen i kommunen har ett alltför stort utrymme. En respondent menar att "kontrollbenet är längre än det "stöttande benet" i Göteborg, vilket återger den generella uppfattningen som de granskade har. Det motiverar de med att interna kontroller är omfattande och den externa revisionen många gånger blir en dubblering av de interna

kontrollerna. Den ökade kontrollens effekter har enligt de granskade bland annat medfört att revisionens andra användningsområde, såsom rådgivning, får stå tillbaka.

I empirin har de granskade delats upp i två grupper då de berörs av olika typer av revision.

Den ena gruppen utgörs av ekonomer och den andra av förvaltningscontroller och sektorschefer. Det kan i sin tur antas vara en orsak till att det finns en distinktion i vad de har för uppfattningar om revisionens uppgift. Den finansiella revisionens logik brukar beskrivas ligga till grund för verksamhetsrevisionens logik (Ek Österberg & Solli 2015; Carrington 2014:18f) men eftersom det trots allt är förhållandevis skilda typer av revision kan de granskades uppfattning och syn på revisionen därmed antas påverkas av det. Utifrån de granskades olika åsikter går det att dela upp hur de bekräftar revisorernas syn på revisionens uppgift samt tidigare forsknings beskrivningar i två spår. Det handlar om att ekonomerna i större utsträckning menar att revisionen främst ska kontrollera redovisningen medan förvaltningscontrollerna och sektorscheferna istället menar att revisionen främst ska fokusera på effektivitet.

Ekonomerna har ett tydligt fokus mot verksamhetens ekonomi och de redovisningstekniska delarna. Ekonomerna uttrycker en önskan om att revisionen ska inta en aktiv roll i utformandet av verksamhetens redovisning, övriga rapportformer och i andra delar för att göra verksamheten bättre. De vill att revisorerna bistår dem i hur redovisningen ska fungera och utformas samt vara behjälplig vid tolkningar av bland annat rekommendationer från Rådet för kommunal redovisning. Att se revisionen på detta vis är något Carrington (2014) beskriver som revision som förbättring, då ekonomerna anser att revisorn bör inta en mer aktiv roll i utformandet av själva redovisningen. Vidare för att de själva, i samspråk med revisorerna, skapa en så bra rapportering till andra instanser som möjligt. Utifrån ekonomernas beskriver om att de önskar samarbetet med revisorerna, ligger nära till hands att säga att de vill att revisionen delvis ska vara ansvariga för utformningen av verksamheten. Som studien tidigare har varit inne på *kan* det därför göras en koppling till att ekonomerna ser revisionen som en försäkring. En av ekonomerna uttrycker det att revisionen blir ett slags kvitto på att verksamheten arbetar på rätt spår, vilket kan ses som en slags garanti för utförarna (Carrington 2014).

Förvaltningscontrollerna och sektorscheferna lägger även de stor vikt vid att revisionen ska kontrollera ekonomin. Däremot handlar de diskussionerna mer om kontroller utifrån



verksamhetsrevision och vikten av att resurser används på ett effektivt sätt. Pengarna ska omvandlas genom förvaltningen till en så stor välfärd till kommuninvånarna som är möjligt utefter politiska beslut. Förvaltningscontrollerna och sektorscheferna anser att revisionen ska, genom både kontroller och rådgivning, bidra till en bättre verksamhet för kommuninvånarna. Kontrollen ska rikta sig mot de interna processer och rutiner som finns för att bekräfta och kontrollera att arbetet är så effektivt som möjligt och vidare även fortlöper utan friktion. Deras åsikter bekräftar tidigare forskning där till exempel Ek (2012) och Ek & Solli (2013) menar att revisionen bland annat ska bidra till att förändra och effektivisera verksamheten. I samklang med vad Ek (2012) beskriver, uttrycker de att kontrollen i dagsläget ligger på processerna i sig och inte på vad de leder till. Intervjuerna visar dock att det finns en kritisk inställning till detta då revisionen borde kontrollera hur själva resultatet av det kommunala arbetet ser ut när det når medborgarna.

Revisionens dubbla funktion diskuterar även kommunfullmäktigeledamöterna. Deras uppfattningar handlar i mångt och mycket om att revisionen är ett inslag för att godkändstämpla den kommunala verksamheten. Det är ett sätt att visa medborgarna att kontroller utförs och de utförs av experter. Det är således bra att ha den, likt vad Ek Österberg och Solli (2015) menar om att revisionen främst är att verifiera ritualer som legitimerar kommuner. Samtalen runt den rådgivande funktionen liknar till stor del de granskades men kommunfullmäktigeledamöterna har ett något större perspektiv. Deras beskrivning innefattar den samlade bilden som de granskade gör där revisionen ska vara utföraren, vilka är nämnder och förvaltningar, behjälplig. Det framgår dock, trots att revisionen ligger relativt högt upp på dagordningen, att det finns ett relativt svagt intresse för den. Till skillnad från de granskade, förmedlar ledamöterna en liten egen nytta av revisionen. Politikerna uttrycker att de inte har någon större användning av eller förväntningar på revisionen, vilket går emot tidigare forskning (Gustavsson & Karlsson 2013; Power 1997; Cassel 1996), som beskriver revisionen som ägarens verktyg. Det finns emellertid argument för att tidigare studier kan bekräftas av ledamöternas beskrivning. Utifrån teorierna går det även att se medborgarna som ägare av den kommunala verksamheten vilket i så fall gör revisionen till deras verktyg. Vilket i sin tur medför att ledamöternas beskrivning kan tänkas bekräfta tidigare forskning.

Det medborgerliga perspektivet är även något som journalisterna förmedlar. De beskriver sig själva som revisionens förlängda arm och som en viktig länk mellan politiken och medborgarna. De anser att revisionen ska kontrollera den kommunala verksamheten för att

granska de politiska besluten. Revisionen fungerar således främst som en kontroll i efterhand och är ett verktyg som kan peka på fel. I likhet med revisorerna anser media att revisionen bör fokusera på den kontrollerande delen och att det är bra att hålla isär den kontrollerande och rådgivande rollen. En respondent beskriver att det kan vara så att revisionen mer är som en "rengöringsprocess" i syfte att skapa förtroende för den kommunala verksamheten och visa på att granskning utförs. Åsikterna går i linje med hur Carrington (2014) och Power (2003) beskriver revision som legitimitetsskapande. Studierna menar att revisionen är ett sätt som visar att verksamheten bedrivs utefter normer och etiska koder som samhället har som rekvisit samt att revisionen är ett levande fenomen som anpassar sig efter förändringar i samhället. Utifrån "skandalerna" i Göteborg, kan journalisternas uppfattningar kopplas till vad Dennis (2010) och Sikka et al. (1998) menar, att förändringar i samhället påverkar revisionens utformning och att det i Göteborg har kommit att bli viktigt i att återskapa ett förtroende för den kommunala verksamheten, där revisionen har en central roll.

Revisorerna bemöter de andra gruppernas åsikter om rådgivning då de anser att sådana uppfattningar om revisionens funktion grundar sig i en okunskap om revisorns yrkesroll. Revisorerna är väldigt tydliga med att poängtera att de aldrig säger hur verksamheterna ska göra för att exempelvis åtgärda bristerna och bidra till verksamhetsutveckling, det är inte deras jobb. De menar att den typen av direkt rådgivande funktion i slutänden skulle resultera i en kontroll på det egna arbetet. Tips som ges ut ena året ligger som granskningsaktiviteter nästa år. Det medför, enligt yrkesrevisorerna, att deras fristående och oberoende position kan ifrågasättas. Denna komplexitet återfinns även i tidigare forskning. Bland annat Skærbæk (2009) beskriver hur problemet uppstår när revisionen dels ska fungera som en utvecklande funktion, som de själva är involverade i, och samtidigt granska verksamheten som de själva har utformat. Även om revisorerna är av uppfattningen att de inte kan ha två funktioner beskriver de däremot att det är kontrollerna i sig som kan ha en rådgivande effekt. Det är inte revisionens egentliga syfte men det blir mer en bieffekt av kontrollerna som görs. De olika aktörsgruppernas uppfattningar och revisorernas bemötande om att revisionen ska vara mer rådgivande om vad revisionens uppgift är går i linje med vad Power (1997) och Cassel (1996) säger om kunskapen om revision. De menar att revisionens intressenter har en bristande kunskap och förståelse för vad revisionen faktiskt gör och är till för.

## 5.4 Revisorns roll

Samtliga grupper beskriver revisorns roll som komplicerad där det ställs höga krav och förväntningar på personen bakom yrkesrollen. Genom intervjuerna har det framkommit att respondenterna anser att yrket kräver att revisorn kan balansera olika intressenters förväntningar och sina egna riktlinjer. Gruppernas respektive beskrivningar förmedlar emellertid att det finns olikheter i hur egenskaperna ska översättas till agerande.

Samtliga intervjuerna visar att det finns en uppfattning om att det ligger ett tryck, både på yrkesrevisorer och förtroendevalda revisorer. Respondenterna menar att trycket består av krav och förväntningar från olika intressenter, vilket går i linje med Öhman (2007). Öhman (2007) menar även att lagkrav, normer och seder uppfattas som påtryckningar, vilket är något som enbart revisorerna lyfter fram. Revisorerna menar att Kommunallagen och god revisionssed sätter ramarna för hur deras roll ska utformas och vad de ska göra. Det betyder således att de främst fokuserar på att göra "saker rätt", vilket Öhman (2005) vidare menar legitimerar det sätt som revisorernas arbetar på och därmed deras handlingar. Att göra "saker rätt" är något som de granskade kritiserar utifrån att revisionen kan uppfattas något fyrkantig. De uppfattar att revisorerna anser att det är viktigare att granskningarna utförs på rätt sätt enligt lagar och regler än att rätt områden granskas. De granskade menar att den kommunala verksamheten inte alltid är svart eller vitt, inte så fyrkantig och att en stor del av verksamheten är mer "fluffig". Kompetens, kunskap och förståelse för den reviderade verksamheten är förutsättningar för en meningsfull och bra revision (Carrington 2014; Carrington & Catasús 2007), vilket även de granskade beskriver i och med att kommunens verksamhet är komplex och många gånger av "fluffig" karaktär. Johansson (2005) menar att det är väsentligt att revisorn förhåller sig till lag och norm, men det är även viktigt att revisorerna är i samklang med hur verkligheten faktiskt ser ut. Utifrån de granskades uppfattningar verkar det finnas en skiljelinje mellan hur de uppfattar att revisorerna borde vara mer inkännande och förstå verksamheternas perspektiv bättre medan revisorerna själva är av uppfattningen att det fortfarande är lag och normer som är starkast för att på så vis ta avstånd från den verksamhet som revideras och vara helt oberoende.

Revisorerna fortsätter med att lag och sed lämnar ett visst tolkningsutrymme för hur revisorns yrkesroll ser ut och i Göteborg har man valt en relativt strikt tolkning med fokus på kontroll. För revisionsyrket är de professionella värdena väldigt viktiga för dess förtroende, vilket vidare bidrar till legitimitet för professionen (Pentland 1993). Tolkningen kan även ses som

en effekt av de senaste årens avslöjande av oegentligheter. Göteborgs utformande av revision kan antas vara ett försök till att tvätta bort stämpeln om "Muteborg", vilket är något som även journalisterna lyfter fram i intervjuerna. Det kan kopplas till Power (2003) som menar att legitimitet samproduceras av verksamheten och revisorerna. En kommun vars legitimitet har blivit ifrågasatt kan genom revision och valet av revisor återvinna förtroendet från omgivningen.

Det framgår att det vilar olika påtryckningar från olika intressenter på revisorerna. Öhman (2007) menar att det tryck som vilar på revisorerna är något de måste förhålla sig till. Vidare pekar Johansson (2005) på att revisorerna bör beakta förändringar i lagstiftning men även i intressenters förväntningar i syfte att avståndet mellan vad de gör och vad som förväntas av dem inte blir för stort. Kommunfullmäktigeledamöterna, journalisterna samt de förtroendevalda revisorerna lägger framförallt fokus på det politiska tryck som de förtroendevalda revisorerna utsätts för. Det uppfattas främst handlar om åsikter från andra politiker om vad som ska granskas. När det kommer till yrkesrevisorerna återges det att påtryckningarna främst kommer från tjänstemän. Yrkesrevisorerna menar att tjänstemännen i verksamheterna på olika sätt försöker påverka vad som granskas och även hur det granskas. För att hantera de olika påtryckningarna anser samtliga deltagare i vår studie att revisorernas oberoende och kompetens utgör nyckelfaktorer.

Journalisterna anser att revisorns roll i mångt och mycket handlar om att förhålla sig opartisk inför den granskning de utför. För att revisionen och revisorerna ska uppfattas som legitima anser journalisterna att det är viktigt att revisorn inte låter sig påverkas av de påtryckningar som revisionens intressenter förmedlar. Vilket bekräftar Power (2003) som menar att för att revisionsobjektet ska uppfattas som legitimt är det viktigt att även revisorn gör det. Journalisterna jämför sin roll med den roll som revisorerna har då de menar på att de båda granskar att saker sköts på rätt sätt. Formellt och rent teoretiskt sett är kommunal revision fullmäktiges verktyg och därmed medborgarnas förlängda arm. Den funktionen anser journalisterna att de själva också har. Öhman (2005) menar att revisorerna är en viktig länk för information till samtliga intressenter och vidare pekar Westerdahl (2005) på att revisorerna behöver kunna hantera olika relationer och att samspel är viktigt. Både revisorerna och journalisterna pekar på att media är en betydande faktor som påverkar revisorernas funktion och arbetssätt. Det framgår i samtalen med revisorerna och journalisterna att media har en direkt inverkan på revisionens legitimitet. Allmänheten tar i

första hand till sig det media säger och det blir således viktigt för revisionen att det som nämns i media speglar verkligheten. Revisorerna har valt att mer aktivt arbeta med att kommunicera med media genom att bland annat anlita en kommunikatör.

#### 5.4.1 Revisorns oberoende

Samtliga aktörsgrupper är eniga om att oberoende är centralt och en förutsättning. Revisorerna menar att det är väsentligt att de är en extern objektiv granskare som inte är involverade i verksamheten. De förtroendevalda revisorerna uttrycker att det är viktigt att de uppfattas vara partipolitiskt oberoende för deras trovärdighet. De tre aktörsgrupper som inte är revisorer ifrågasätter revisorernas oberoende utifrån något skilda perspektiv. Cassel (1996), Carrington (2014) samt SKL (2014) menar att revisorn ska arbeta, genom hela revisionsprocessen, på ett fristående sätt mot revisionsobjektet. Att revisorns oberoende är en viktig faktor för en lyckad revision är något som respondenterna likt tidigare forskning lyfter fram. På direkta frågor om revisorns oberoende svarar samtliga respondenter att det är en självklarhet för en god revision. Det går även att koppla tidigare forskning till hur respondenterna pratar om hur förhållandet mellan politik och revision ser ut. Den gemensamma bild som målas upp är att de förtroendevalda revisorerna ska stå fri från politiken, att den egna partitillhörigheten lämnas åt sidan när revisorsrollen intas samt att yrkesrevisorerna ska verka utan påtryckningar från revisionsobjektet. Det framgår dock att det finns en distinktion mellan hur den formella uppfattningen av revisorns oberoende ser ut och hur verkligheten beskrivs när respondenterna pratar fritt om ämnet samt vad de olika grupperna anser om revisorns kompetens.

Revisorerna håller fast vid den uppfattningen om oberoende som lag och god revisionssed förmedlar. De menar likt SKL (2014) att deras oberoende är en förutsättning för att revisionen ska inta den extern granskningsfunktion som den är tänkt att fungera som. Revisorerna pekar på att olika intressenter stundtals försöker påverka hur de arbetar eller vad som ska granskas. Revisorerna ger ett intryck av att de är väldigt noga med att ha ett avstånd till samtliga aktörer och inte låta sig påverkas eller vara en del av verksamheten på något vis. Vilket kan ifrågasätta vad Power (2003) menar om att ett visst beroende är nödvändigt för att utföra revision då det kräver ingående kunskap om revisionsobjektet. Revisorernas inställning till sitt oberoende kan antas vara sammankopplad med deras syn på den rådgivande funktionen. Oberoendet kan ifrågasättas då det beskrivs vara svårt att dra en tydlig gräns mellan rådgivning och involvering i verksamheten. Det går i linje med vad Carrington (2014), Morin

(2011) och Skærbæk (2009) menar, som belyser den problematik som revisorerna har då de ska vara oberoende, och uppfattas vara oberoende, samtidigt som de ska förhålla sig till att vara kontrollerande och rådgivande. Utifrån revisorernas uppfattning är den rollen svår att kombinera och för att värna om sitt oberoende kan det tolkas som att revisorerna intagit en förhållandevis restriktiv roll i att vara rådgivande. Revisorerna menar däremot att de är trygga i sin roll och kan hantera det. De har en klar bild av hur deras arbete ska utföras och vad som kan vara utmaningar. Detta är något som går i linje med Carringtons (2014) beskrivning av revision som komfort. En del av komfort handlar just om att revisorn har kunskap och trygghet om och i sitt uppdrag. Att de vet hur granskning ska gå till, att de vet när den är färdig och deras roll i revisionsprocessen.

Aktörsgrupperna, förutom revisorerna, uppfattar att det är osannolikt att det inte finns en politisk påverkan. Journalisterna anser att det krävs att revisorn har ett stort mod och civilkurage för att stå fast vid sitt oberoende gentemot de tryck som kommer från olika intressenter. Kommunfullmäktige är den grupp som i störst utsträckning förhåller sig kritiskt mot att revisorn fullt ut kan ses som oberoende och menar på att revisorerna kan och har fungerat rådgivande, utanför normen av oberoende, men då på ett sätt som inte har varit synligt på ytan. Kommunfullmäktige målar emellertid upp en bild av att oberoende är otroligt viktigt för samtliga parter i revisionsprocessen men att verkligheten ser annorlunda ut. Tillsammans med de granskade och revisorerna anser kommunfullmäktigeledamöterna att revisorns förhållande till oberoende skiljer sig från revisor till revisor. Det går i linje med vad Öhman (2007) menar med att det är svårt att fastställa vad god revisionssed, som belyser oberoende, i sig är. Carrington (2014) lyfter också fram att det är upp till respektive revisor att pröva sitt oberoende inför varje granskning. Vidare anser Öhman (2007) och Power (2003) att revisorns handlande kan kopplas till dennes preferenser utan det nödvändigtvis behöver vara ett medvetet val. Därigenom går det inte att förkasta att revisorerna, trots sin egen uppfattning om sitt oberoende, ändå agerar utefter påtryckningar från andra intressenter.

Kommunfullmäktige anser dock att diskussionen om oberoende har utvecklats till en märklig diskurs utifrån hur den kommunala verksamheten är uppbyggd. En av kommunfullmäktige menar att många som sitter i kommunfullmäktige, och därigenom kan uttala sig om resultatet i revisionsrapporter, budget och revisionens sätt att arbeta, även sitter i nämnderna som granskas där de inte får uttala sig i liknande frågor. Det kan antas skapa bekymmer för revisorerna då de först måste klargöra i vilken funktion politikern som de samtalar med har,

för att kunna förhålla sig till vad denne säger. Vidare uttrycker kommunfullmäktige att ett visst beroende är omöjligt att frånga. Antingen finns det en misstanke om beroende eftersom stadsrevisionen ingår i samma organisation som revisionsobjektet, alternativt får externa revisionsbyråer ersättning från samma organisation som de ska granska. Problematiken är även något som tidigare forskning och flertalet nyhetsartiklar (Aftonbladet 2016; Carrington 2014:203ff; Dagens Samhälle 2015; Power 1997; Skærbæk 2009).

De granskade menar att på det sätt som revisorerna i Göteborg uppfattar oberoendet hämmar möjligheten till produktiva dialoger mellan tjänstemännen och revisorerna. En av ekonomerna uttrycker att det finns en beröringsskräck där revisionen i sin strävan att vara fristående och oberoende inte utför sin uppgift till fullo genom att undvika att vara rådgivande. Ett tydligt tecken på detta är att tjänstemännen säger att de vid flertalet tillfällen har efterfrågat möten med revisorerna i syfte att samtala om revisionens utformande och revisorernas utförande. De granskade menar att revisorerna har gjort avslag på denna önskan och säger att "det har ni inte med att göra". De granskade motiverar sin efterfrågan med att tjänstemän och revisorer självklart "kan prata utan att korrumpera varandra". Likt Cassel (1996) så uppfattar de granskade att revisorerna bör vara rådgivande utan att det går mot oberoendet. En del av de granskade är inne på att de har en förståelse för att revisorerna inte kan, eller bör, påverkas av vad de granskade vill att de ska granska. Samtidigt återkommer de till att det finns en önskan utifrån deras perspektiv om att revisorerna kan agera oberoende men samtidigt rådgivande. De granskade är något tudelad, då de uttrycker en förståelse för att revisorn inte kan göra vad de önskar samtidigt som de ändå menar att revisorn bör göra det. Det kan återses i vad Power (2003) menar om att gränsen mellan en rådgivande funktion och rollen som oberoende är diffus och långt ifrån glasklar.

## 5.5 Sammanfattning av analys

I ovanstående del av studien har en teoretisk analys av det empiriska materialet utförts. Vi kommer nu använda det som framkommit för att besvara studiens två forskningsfrågor, vilka är: Hur beskriver och uppfattar revisorerna den kommunala revisionen och revisorsrollen? Hur ser olika intressenters förväntningar och uppfattningar ut på den kommunala revisionen samt på revisorsrollen?

Revisorerna upplever inte att det finns någon konflikt runt begreppet den dubbla funktionen. De anser framförallt är att kontrollera att verksamheten har tillräckliga rutiner för att själva

upptäcka fel och brister. Revisorernas arbete innefattar således inte att de själva ska identifiera felaktigheter. För att lyckas med sitt uppdrag menar de att inte kan finnas något tvivel om deras oberoende eller fristående från politik eller revisionsobjektets verksamhet. De anser att det finns en svag förståelse från andra aktörer om vad revisorernas uppdrag är eftersom förväntningar om en rådgivande eller konsulterande funktion många gånger efterfrågas.

Kommunfullmäktigeledamöternas åsikter kan delas upp i två spår. Det ena spåret går hand i hand med vad revisorerna säger om kontroll. Det andra spåret visar att ledamöterna anser att revisionen och revisorerna bör arbeta rådgivande. Vidare menar ledamöterna att det är troligt att revisorerna påverkas av andra politiker och/eller av den reviderade verksamheten. Kommunfullmäktigeledamöterna ställer sig därigenom tveksamma till revisorernas oberoende. De anser att revisionens huvudintressent utgörs av kommunens medborgare och deras eget intresse och användning av revisionen är relativt litet.

De granskade menar, till skillnad mot övriga aktörsgrupper, att det vilar ett visst ansvar på revisorerna att hitta eventuella fel och brister i den verksamhet som revideras. Vidare anser de granskade att det i Göteborg läggs för stort fokus på kontroll. De menar att det bör vara större fokus på rådgivning än vad det är idag. De granskade uttrycker att revisorernas oberoende inte försvagas av att revisorerna och de granskade upprättar en dialog om hur granskningarna ska gå till och vad som ska granskas. Vidare menar de granskade att de skulle vilja dra större nytta av revisorernas expertis i det vardagliga arbetet. De menar att deras egen expertis i vidare utsträckning skulle kunna vara användningsbart för revisorerna och en mer effektiv revision. De menar att revisionen inbringar ett visst värde då medborgarna kan försäkra sig om att en extern part går in och granskar den kommunala verksamheten.

Journalisterna anser, likt kommunfullmäktigeledamöterna och de granskade, att revisionen bör fungera kontrollerande och rådgivande, med fokus på kontroll. Journalisterna uttalar sig emellertid relativt lite om revisionens process, vilket beror på att de inte har så stor insyn i den. De menar att det är svårt för dem att uttala sig om revisorerna faktiskt är oberoende men framhåller att det är viktigt för legitimiteten att så är fallet. Samtidigt uppfattar två av journalisterna att det är svårt att se att de förtroendevalda revisorerna inte tar intryck av vad partikamrater säger och tycker. Just legitimitet anser journalisterna är den viktigaste produkten som kommer av revision. Vidare anser journalisterna att ansvaret för verksamheten vilar på verksamhetsutövarna själva och därigenom kan inget ansvar läggas på revisorerna.



## 6. Diskussion och slutsats

*I detta kapitel kommer vi att föra en diskussion och presentera våra slutsatser för att besvara studiens syfte. Diskussionen kommer att föras utifrån analysen och förväntningsgap för att belysa likheter och olikheter i aktörers uppfattningar och förväntningar. Avslutningsvis kommer vi att presentera förslag till framtida forskning.*

Det har konstaterats, i tidigare forskning, att de granskade, uppdragsgivare samt övriga intressenter har olika uppfattningar och förväntningar på revisionen jämfört med vad revisorerna har (exempelvis Porter 1993; Humphrey et al. 1993; Monroe & Woodliff 1994; Sikka et al. 1998), vilket även går att se i den här studien. Det har i den här studien även framkommit att förväntningarna skiljer sig mellan de olika aktörsgруппerna. Samtidigt som det finns olikheter har det framkommit att det inom vissa områden även finns likheter mellan hur de olika aktörsgруппerna uppfattar revisionen och att det inte är ett lika stort gap som tidigare forskning pekat på. Beroende på vilken aktörsgруппs förväntningar och uppfattningar som har studerats i förhållande till revisorerna kan vi i den här studien se att gapet ser olika ut samt att det gapar olika mycket. Studiens resultat går även i linje med vad tidigare forskning har pekat på att definitionen för ett förväntningsgap har sett olika ut beroende på vems förväntningar som har studerats (Chye Koh och Woo 1998)

En förklaring till att gapet är något mindre, kan vara att den här studien har fokuserat på kommunal revision i stort. Det vill säga att både finansiell revision och verksamhetsrevision inkluderas, vilket skiljer sig från tidigare forskning som främst har studerat privat sektor och finansiell revision. Kunskap om den kommunala särarten kan bidra till att respondenterna ser revision på ett annorlunda vis, jämfört med exempelvis investerare och banker, som många gånger beskrivs vara privata organisationers intressenter. Att kommuner är politiskt styrda organisationer och därmed har andra förutsättningar jämfört med privata organisationer, kan också vara en anledning till att förväntningsgapet inte påvisas i samma utsträckning som tidigare forskning har pekat på.

Revision är ett mångtydigt begrepp, vilket kan förklara att det i den här studien går att urskilja förväntningsgap mellan de aktörsgруппerna de granskade, kommunfullmäktige samt journalisterna jämfört med revisorerna. Att revisorerna, de granskade, kommunfullmäktige och media har olika uppfattningar och förväntningar är därmed kanske inte speciellt märkligt med tanke på att revision och revisorsrollen inte har en entydig, tydlig och klar definition.

Den diffusa och mångfasetterade bilden av revision och revisionsyrket lyfts många gånger fram i tidigare forskning och uppfattningarna om vad revision är många (exempelvis Carrington 2014; Power 1994; Power 1997; Morin 2011). Det är svårt att avgöra och vara eniga vad revisionen faktiskt ska bidra med. Istället präglas revisionen av många olika synsätt och perspektiv och det ställs höga krav på såväl revisionen i sig och personen revisorn, vilket vi har kunnat se i den här studien.

Likt tidigare forskning (Epstein & Geiger 1994; McEnroe & Martens 2001; Power 1997; Ruhnke & Schmidt 2014) kan skillnaderna förklaras utifrån att det finns en viss kunskapsbrist och brist i förståelse hos de granskade, fullmäktige och även media, för vad revisorsrollen innefattar och vilka ansvarsområden de har utifrån lag och normer. Revisorerna i studien menar på att det således är de andra aktörerna som bör utbildas för att få en ökad kunskap och förståelse för den roll som revisorerna har. Att öka kunskap genom att utbilda är något som revisorernas de senaste åren har ägnat sig mer åt än tidigare. Revisorernas uppfattning om att utbildning är ett sätt att försöka öka kunskapen och förståelsen för revisionens roll och på så vis minska förväntningsgapet. Det går således i linje med vad tidigare forskning pekar på är en lösning till att minska skillnaderna i uppfattningar och förväntningar.

En intressant aspekt som har framkommit i den här studien, i kontrast till tidigare forskning och revisorernas åsikter, är att ett förväntningsgap också kan förklaras av revisorernas bristande kompetens och förståelse för de reviderade verksamheterna. De granskade pekar framförallt på att revisorerna bättre borde förstå verksamheten utifrån en "mjukare roll", och inte bara efter lagar och regler, samt vad intressenterna vill ha av revisorerna. De granskade menar att revisorerna i större utsträckning borde vara mer inlyssnande och öppna för att lyssna på verksamheterna, då det är de som kan verksamheterna. Ytterligare en aspekt som gör att de kommunala verksamheterna många gånger är i gråzonen och att de är "fluffiga" verksamheter, beror på att de är politiskt styrda. Om revisorerna skulle möta de granskades förväntningar och på något vis anpassa efter dem, skulle även det kunna leda till att ett förväntningsgap minskas. Att omdefiniera revisorsrollen på det sättet är även något som Lee et al. (2009) menar på kan vara en lösning för att minska ett förväntningsgap.

Ytterligare ett perspektiv som kan förklara skillnaderna är utifrån den dubbla funktionen. Den dubbla funktionen och uppfattningarna kring den, kan i sin tur även påverkas av den otydlighet och oenighet, som bland annat Power (1997) och Sikka et al. (1998) beskriver, som

finns kring vad revisionens huvudsakliga syfte, uppgift och mål är. Power (2003) menar att gränsen mellan att vara granskande och rådgivande alltmer har suddats ut och är oklar, vilket kan förklara att de granskade i den här studien önskar och ställer krav på att revisorerna ska fungera som ett hjälpmedel för utveckling och förbättring. Däremot är revisorerna i mycket större utsträckning inriktade på den kontrollerande rollen, vikten av att utgå från de professionella värdena, normer och lag, vilket de ogärna går ifrån i sitt arbete. Revisorerna är mycket tydliga med att ta avstånd från alla former av rådgivande funktioner för att uppfattas som den oberoende externa kontrollfunktion, som de enligt lag ska vara. Utifrån de skandaler, som har uppmärksamats i Göteborg, kan det antas att revisorerna har blivit mer noga med hur de uppfattas och att de är väldigt måna om att de upplevs vara professionella och helt oberoende. Det kan även ha bidragit till att de försöker möta de förväntningarna som finns på att de ska vara oberoende och kontrollera den kommunala verksamheten. Likt vad Ruhnke och Schmidt (2014) menar kan förväntningsgap bidra till förändring, vilket det har gjort i Göteborg. Om samhället har "för höga" förväntningar, som revisorerna inte kan leva upp till, är det viktigt för revisorerna, och förtroendet för dem, att på något vis möta förväntningarna som finns just nu och visa hur man arbetar.

Den här studien sätter ljus på den roll som media har för revisionen och uppfattningar och förväntningar på den av övriga aktörer i samhället. Justesen och Skærbæk (2010) menar att det är de kritiska revisionsrapporterna bidrar till att de offentliga organisationerna får uppmärksamhet genom revisionen i media. I den kontext som Göteborg har befunnit sig i, och befinner sig i, beskrivs situationen vara omvänt. Det är på grund av de lokala mediala förutsättningarna som revisionen har kommit att uppmärksammas då media har uppmärksammat ett flertal "skandaler". Media beskriver sig själv ha en viktig roll för att informera medborgare om vad som händer i kommunen.

Till skillnad från tidigare studier har vi även identifierat att begreppet kommunikation utgör en nyckelfaktor och där ett förväntningsgap kan antas existera. Respondenterna i den här studien har lagt stort fokus vid olika typer av kommunikation mellan dem själva och revisionen. Kommunikationen upplevs vara betydelsefullt, kanske mer betydelsefull än vad revisorerna tror. Vad begreppet innebär och inkluderar har de olika aktörsgrupperna något skilda uppfattningar om och således även skilda förväntningar på. Revisorerna, både de förtroendevalda och de sakkunniga, pratar framförallt om hur de har blivit bättre och tydligare på att förmedla och kommunicera ut granskningens resultat. Revisorerna trycker här på att de

har anställt en kommunikatör som har den rollen. Revisorernas ansträngningar för en bättre kommunikation är även något som bekräftas av kommunfullmäktigeledamöterna och journalisterna. Ledamöterna menar att det nu, i högre utsträckning, går att diskutera med revisorerna när eventuella felaktigheter identifieras. De bekräftar även att kommunikationen med media är viktig och att det är ett verktyg för att nå ut till allmänheten. Journalisterna menar att revisionen nu arbetar med media som ett hjälpmedel istället för som tidigare något negativt. De granskade menar istället att deras dialog med revisorerna borde vara tätare, de finns en önskan om att de hade mer kontakt med revisorerna och att kommunikationen mellan dem var mer dynamisk och att de kunde föra diskussioner om verksamheten mer. De granskade efterlyser en bollplanksfunktion. Utifrån vad de granskade upplever skulle det kunde antas att de granskade anser att revisionen mer borde riktade in sig på dialog snarare än monolog. Det vill säga att det i större utsträckning bör vara mer som en tvåvägskommunikation mellan dem själva och revisionen, istället för att det är revisionen som styr kommunikationen och de granskade mer eller mindre många gånger blir intervjuade och "förhörda". Det är en funktion som kan kopplas till rådgivning och stöttande och något som de kommunala revisorerna i Göteborgs Stad i dagsläget vill ta avstånd från. Det kan förklara att de granskade upplever att revisionen har "beröringsskräck" gentemot dem.

Utifrån analysen går det att tolka hur förväntningsgapet ser ut samt hur gapet mellan olika aktör och revisorerna kan uppfattas större eller mindre. Det område där det tydligast går att se distinktioner i uppfattningar mellan intressenterna och revisorerna och där ett förväntningsgap möjligen kan uppfattas vara störst, är revisorernas dubbla funktion. Samtliga grupper förutom revisorerna anser att revisionen och revisorerna ska fungera rådgivande. Det blir framförallt tydligt när revisorernas åsikter ställs mot de granskades. De granskade är även den grupp som anser, trots att de menar att huvudansvaret för verksamheten ligger på verksamheten själva, att det ändå vilar ett visst ansvar på revisorerna att hitta fel och brister. Förväntningsgapet kan tolkas vara minst mellan revisorerna och journalisterna. Det kan bero på att journalisterna enbart möter revisorerna och kommer i kontakt med revisionen när revisionsarbetet är färdigt och rapporterna är skrivna. Hur relationen mellan revisor och de granskade ser ut vet journalisterna relativt lite om. Det kan även förklaras med att de själva ska inta en objektiv roll i sitt arbete och kan därmed sägas ha en förståelse för revisorsrollen som övriga grupper inte har. När det kommer till förväntningsgapet mellan kommunfullmäktigeledamöter och revisorerna kan gapet, utifrån tidigare forskning och lagstiftning, uppfattas som förvånansvärt stort. Revisionen beskrivs i andra studier och i lagstiftningen som att vara

kommunfullmäktiges verktyg. Då kan det antas vara rimligt att de även har en god insikt i hur revisorerna uppfattar arbetet och sin roll, vilket det kan sägas att ledamöterna inte har. Intrycket som de ger är att de ändå anser att det är bra att revisionen finns, för det skänker legitimitet till verksamheterna i Göteborgs Stad, men de uttrycker att de själva inte har i någon användning av revisionen. Vilket även det kan uppfattas som anmärkningsvärt eftersom tidigare forskning anger kommunfullmäktige som beställare och huvudmottagare av revision.

Utifrån tidigare forskning, som anger att revision är föränderlig och påverkas av krav och förväntningar från dess intressenter, och studiens resultat kan slutsatser dras om att revisionen i Göteborg har påverkats av hur media förhåller sig till och förmedlar revisionen. Det bekräftas av att både journalister och revisorer lyfter medias roll för revisionen och vidare att revisionskontoret har gjort anpassningar för att tillgodose medias bevakning av revisionen. Anpassning till media kan tolkas vara ett steg mot att revisionen anser att medias förväntningar är en förhållandevis betydelsefull faktor, som därmed påverkar revisionens utformning. Genom att aktivt arbeta med och styra media, kan de även leda till att revisorerna anses ha bättre kontroll över dem. Det går även att säga, utifrån de granskades åsikter om att de förändringar, som utförts sedan 2010, har inneburit en mindre användningsbar revision för dem. Vilket resulterar i slutsatsen att revisionen egentligen inte påverkas i speciellt hög grad av de granskades förväntningar och åsikter. Det går därmed att anta att revisionen i första hand inte är till för verksamhetsutveckling eller kontroll, utan för att producera legitimitet till Göteborgs Stads verksamheter. Det går i linje med Carringtons (2014) teori om revision som legitimitet. Slutsatsen kan sägas både bekräfta och till viss del motsäga Power (2003). Bekräfta genom att det kan påvisas att kommunfullmäktige genom att öka revisionens resurser använder revisionen för att tvätta bort kommunens relativt svaga legitimitet. Det finns dock en betydande faktor, som Power (2003) inte tar med i sin studie, som är att revisionen i stor utsträckning använder media för att producera legitimitet. Det finns naturligtvis andra faktorer som påverkar hur revisionen utformas men det är likväl slutsatser som har en empirisk och teoretisk grund.

Utifrån studiens resultat bekräftas det att ett förväntningsgap inom revision existerar inom den kommunala sektorn samt att det kan se olika ut. Studien visar även på att det finns uppfattningar och förväntningar mellan de olika aktörsgrupperna, som i större utsträckning än vad tidigare forskning har pekat på, går i linje med varandra. I den här studien är

uppfattningarna och förväntningarna mellan de granskade och revisorerna de som skiljer sig mest. Vidare belyser den här studien att det går att anta att ett antal olika faktorer påverkar och kan förklara varför förväntningsgapet finns. Vi har i den här studien identifiera fyra områden, som antas vara anledningar till att olika uppfattningar och förväntningar på kommunal revision finns. För det första saknas det en gränsdragning mellan den rådgivande och kontrollerande funktionen. För det andra finns det ingen tydlighet och enighet om vad revisionens mål och syfte är. Vidare är omvärlden och samhällets syn på kommunal verksamhet och revision avgörande och avslutningsvis svårigheten att revisorn ska uppfattas och vara oberoende, och samtidigt föra en bra dialog.

Den här studien har bidragit med öka kunskapen om olika aktörers uppfattning och förväntningar på kommunal revision. Den har ökat förståelsen för hur de skilda förväntningarna och uppfattningarna resulterar i förväntningsgap inom den kommunala revisionen. Därmed har studien besvarat dess syfte, att bidra med ökad kunskap och förståelse för huruvida ett förväntningsgap i den kommunala revisionen kan se olika ut beroende på vilken aktör vars uppfattningar och förväntningar som studeras.

## 6.2 Vidare forskning

Den här studien har utgått från kommunal revision i stort. Det vill säga att flera olika perspektiv på revisionens funktion och revisorns roll har studerats utifrån både verksamhetsrevision och finansiell revision. Utifrån studiens resultat hade det varit intressant att ytterligare studera förväntningsgapet inom kommunal revision, exempelvis utifrån en kvantitativ metod. Det skulle även vara intressant att göra en liknande studie i en kommun som inte har ett eget revisionskontor för att skapa ytterligare kunskap för skillnader och likheter i uppfattningarna och förväntningarna kan se annorlunda ut. Den här studien pekar på att ett förväntningsgap inom kommunal revision är tydligast när det kommer till uppfattningar och förväntningar på den dubbla funktionen. Det skulle vara intressant att studera detta ytterligare för att generera ökad förståelse vad som förväntas av kommunal revision.

## Referenser

Abbott, Andrew Delano. (1988). *The System of Professions Essay on the Division of Expert Labour*. Stad: University of Chicago Press

Aftonbladet. (2016, 4 april). *Nu granskas Kommunals revisor*.

<http://www.aftonbladet.se/nyheter/article22610417.ab>

Hämtad: 2016-10-14

Ahrne, Göran & Svensson, Peter. (2015). *Handbok i kvalitativa metoder*. Stockholm: Liber AB

Alvehus, Johan. (2013). *Skriva uppsats med kvalitativ metod: en handbok*. Stockholm: Liber AB

Artsberg, Kristina. (2011). *Redovisningsteori -policy och -praxis*. Malmö: Liber AB

Baron, David C.; Johnson, Douglas A.; Searfoss, Gerald D. & Smith, Charles H. (1977). Uncovering corporate irregularities are we closing the expectation gap? *The Journal of Accountancy*, vol. 144, iss. 4, pp. 56-66

Barret, Pat AO. (2010). Performance auditing - what value? *Public Money & Management*, vol. 30, iss. 5, pp. 271-278

Brante, Thomas. (2009). *Vad är en profession? Teoretiska ansatser och definitioner*. i L. Maria (Redaktör), *Vetenskap för profession*. (s. 15-34). Högskolan i Borås.

Bryman, Alan. (2011). *Samhällsvetenskapliga metoder*. Stockholm: Libet AB

Carrington, Thomas. (2014). *Revision*. Stockholm: Liber AB

Carrington, Thomas & Catasús, Bino. (2007). Auditing stories about discomfort: Becoming comfortable with comfort theory. *European Accounting Review*, vol.16, iss. 1, pp. 35-58

Cassel, Filip. (1996). *Den reviderade revisorsrollen. En oren berättelse*. Stockholm: Nerenius & Santérus förlag

Chye Koh, Hian & Woo, E-Sah. (1998). The expectation gap in auditing. *Managerial Auditing Journal*, vol. 13, iss. 3, pp. 147-154

Czarniawska, Barbara. (2014). *Ute på fältet, inne vid skrivbordet*. Lund: Studentlitteratur AB

Dagens samhälle. (2015, 20 oktober). *Inför en oberoende kommunal revision*.

<http://www.dagenssamhalle.se/debatt/infoer-en-oberoende-kommunal-revision-19314>

Hämtad: 2016-12-27

- Davis, James H., Schoorman, F. David & Donaldson, Lex. (1997). Toward a stewardship theory of management. *The academy of management review*, vol. 22, no.1, pp. 20-47<sup>[1]</sup><sub>[SEP]</sub>
- Dennis, Ian. (2010). What do you expect? A reconfiguration of the audit expectations gap. *International Journal of Auditing*, vol. 14, iss. 2, pp. 130-146
- Eisenhardt, Kathleen M. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review *The Academy of Management Review* Vol. 14, No. 1 (Jan., 1989), pp. 57-74
- Ek, Emma. (2012). *De granskade. Om hur offentliga verksamheter görs granskningsbara*. Göteborg: Ineko AB
- Ek, Emma & Solli, Rolf. (2013). *Revision och nytta - en närgående studie av revisionen i en region*. KFi-rapport nr. 124
- Ek Österberg, Emma & Solli, Rolf. (2015). *Den kommunala revisionens nytta och roll - Svaret är 64*. KFi-rapport nr. 30
- Epstein, Marc J. & Geiger, Marshall A. (1994). Investor views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap. *Journal of Accountancy*, vol. 177, iss. 1, pp. 60-66
- KOM(2010) 561 slutlig. *Grönbok. Revisionspolitik:Lärdomar från krisen*. Bryssel: Europeiska kommissionen
- Flint, David. (1988). *Philosophy and principles of auditing – an introduction*. London: Macmillan Education LTD
- Göteborgs Stad. (2016). *Om stadsrevisionen*.  
<http://goteborg.se/wps/portal?uri=gbglnk%3a20120713-082710>  
Hämtad: 2016-11-17
- Humphrey, Christopher; Moizer, Peter & Turley, Stuart. (1993). The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation. *Accounting and Business Research*, vol. 23, iss. 91A, pp. 395-411
- Johansson, Sven-Erik. (2005). Varför har vi revisorer och vad ska de uträtta? I Johansson, Sven-Erik; Häckner, Einar & Wallerstedt, Eva (red.) *Uppdrag revision. Revisionsprofessionen i takt med förväntningarna?* (s. 9-23). Stockholm: SNS Förlag
- Justesen, Lise & Skærbæk, Peter. (2010). Performance auditing and the narrating of a new auditee identity. *Financial Accountability & Management*, vol. 26, iss. 3, pp 325-343
- Kvale, Steinar & Brinkmann, Svend. (2014). *Den kvalitativa forskningsintervjun*. Lund: Studentlitteratur AB



- Lee, Teck Heang; Ali, Azham Md. & Bien, Doria. (2009). Towards an Understanding of the Audit Expectation Gap, *ICFAI Journal of Audit Practice*, vol. 6, iss. 1, pp. 7-35
- Liggio, C.D. (1974). The expectation gap: The accountant's waterloo, *Journal of Contemporary Business*, vol. 3, iss. 3, pp. 27-44.
- Lundin, Olle. (1999). *Kommunal revision - En rättslig analys*. Uppsala: Författare och Iustus Förlag AB
- Lundin, Olle. (2010). *Revisionen reviderad – en rapport om en kommunal angelägenhet*. Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi, 2010:6. Stockholm: Finansdepartementet
- McEnroe, John E. & Martens, Stanley C. (2001). Auditors' and investors' perceptions of the "expectation gap". *Accounting Horizons*, vol. 15, iss. 4, pp. 345-358
- Malmö Stad. (2016a). *Revisorskollegiet*. <http://malmo.se/Kommun--politik/Organisation/Forvaltningar/Stadsrevisionen/Revisorskollegiet.html>  
Hämtad: 2016-11-24
- Malmö Stad. (2016b). *Revisionskontoret*. <http://malmo.se/Kommun--politik/Organisation/Forvaltningar/Stadsrevisionen/Revisionskontoret.html>  
Hämtad: 2016-11-24
- Monroe, Gary S. & Woodliff, David R. (1994) An empirical investigation of the audit expectation gap: Australian evidence. *Accounting and Finance*, vol. 34, iss. 1, pp. 47-74
- Morin, Danielle. (2011). Serving as magistrate at the French Cour des comptes. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 24, iss 6, pp. 718-750
- Pentland, Brian T. (1993). Getting comfortable with the numbers: auditing and the micro-production of macro-order. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, iss. 7, pp. 605-620
- Porter, Brenda. (1993). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting and Business Research*, vol. 24, iss. 93, pp. 49-68
- Power, Michael. (1997). *The audit society: rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press.
- Power, Michael. (2000) Evaluating the Audit Explosion. *Law & Policy*, vol. 25, iss. 3, pp. 185-202
- Power, Michael. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, iss. 4, pp. 379-394

Power, Michael. (2003b). Evaluating the audit explosion. *Law & policy*, vol. 25, iss. 3, pp. 185-202

Ruhnke, Klaus & Schmidt, Martin. (2014). The audit expectation gap: existence, causes, and the impact of changes. *Accounting and Business Research*, vol. 44, iss. 5, pp. 572-601

SFS 1974:152. *Regeringsformen*. Stockholm: Justitiedepartementet

SFS 1991:900. *Kommunallag*. Stockholm: Finansdepartementet

Skærbæk, Peter. (2009). Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, iss. 8, pp. 971-987

Sikka, Prem; Puxty, Antohony; Willmott, Hugh & Cooper, Christine. (1998). The Impossibility of Eliminating the Expectations Gap: Some Theory and Evidence. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 9, iss. 3, pp. 299-330

Stockholms Stad. (2016a). *Stadsrevisionen och förtroendevalda revisorer*.  
<http://www.stockholm.se/OmStockholm/Politik-och-demokrati/Revision-/Revision-NY/Stadsrevisionen-och-fortroendevalda-revisorer/>  
Hämtad: 2016-11-24

Stockholms Stad. (2016b). *Fackförvaltningar*.  
[http://www.stockholm.se/OmStockholm/Forvaltningar-och-bolag/Fackforvaltningar/#listrad\\_Revisionskontoret](http://www.stockholm.se/OmStockholm/Forvaltningar-och-bolag/Fackforvaltningar/#listrad_Revisionskontoret)  
Hämtad: 2016-11-24

SOU 2004:107. *Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting*. Stockholm: Fritzes offentliga publikationer

Sveriges kommuner och landsting (SKL). (2010). *Vad är kommunal revision?*  
<http://skl.se/download/18.6dca8f391480f8219b854e0/1409063631945/skl-det-har-ar-kommunal-revision-pdf.pdf>  
Hämtad: 2016-09-19

Sveriges kommuner och landsting (SKL). (2014). *God revisionssed i kommunal verksamhet 2014*.  
<http://webbutik.skl.se/bilder/artiklar/pdf/7585-180-8.pdf?issuusl=ignore>  
Hämtad: 2016-09-22

Svt. (2016). *Kommunal chef lät sig värvas av företag som fått miljonavtal*.  
<http://www.svt.se/ug/kommunal-chef-lat-sig-varvas-av-foretag-som-fatt-miljonavtal>  
Hämtad: 2016-11-12

Svt nyheter. (2016). *Skandalen växer runt muthärvan i Göteborg*.  
<http://www.svt.se/nyheter/inrikes/skandalen-vaxer-runt-mutharvan-i-goteborg>  
Hämtad: 2016-10-14

Stadsrevisionen. (2014). *Granskning av spårvagn M32*. Göteborg: Göteborgs Stads Stadsrevisionen  
[https://goteborg.se/wps/wcm/connect/c0182154-5b36-4c35-95cd-d8c5552fa8d5/11+feb.+Rapport+Granskning+av+spårvagn+M32.pdf?MOD=AJPERES&CAID=CHEID=c0182154-5b36-4c35-95cd-d8c5552fa8d5](https://goteborg.se/wps/wcm/connect/c0182154-5b36-4c35-95cd-d8c5552fa8d5/11+feb.+Rapport+Granskning+av+sp%C3%A5rvagn+M32.pdf?MOD=AJPERES&CAID=CHEID=c0182154-5b36-4c35-95cd-d8c5552fa8d5)  
Hämtad: 2016-10-14

Trost, Jan. (2010). *Kvalitativa intervjuer*. Lund: Studentlitteratur AB

Westerdahl, Stig. (2005). "Vad har de för sig?" - om revisorers vardag och vad den betyder för etik och lärande. I Johansson, Sven-Erik; Häckner, Einar & Wallerstedt, Eva (red.) *Uppdrag revision. Revisionsprofessionen i takt med förväntningarna?* (s. 45-60). Stockholm: SNS Förlag

Öhman, Peter. (2005). Är det viktigare för revisorerna att göra saker rätt än att göra rätt saker? I Johansson, Sven-Erik; Häckner, Einar & Wallerstedt, Eva (red.) *Uppdrag revision. Revisionsprofessionen i takt med förväntningarna?* (s. 61-79). Stockholm: SNS Förlag

Öhman, Peter. (2007). *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*. Distributor: Mid Sweden University, Department of Social Sciences, SE-851 70 Sundsvall, Sweden. ISSN: 1652-893X

Öhman, Peter; Häckner, Einar; Jansson, Anna-Maria & Tschudi, Finn. (2006). Swedish auditors' view of auditing: Doing things right versus doing the right things. *European Accounting Review*, vol. 15, iss. 1, pp. 89-114

## Bilagor

### Bilaga 1 - Intervjuguide förtroendevalda och sakkunniga revisorer

#### Bakgrundsfrågor

Berätta om din bakgrund och den tjänst du har idag. (Vad har du för utbildning, vad har du gjort tidigare och så vidare).

Vilka delar förknippar du med revision?

Vad är enligt dig revisionens huvudsakliga syfte?

Hur ser revisionsprocessen ut?

Hur fastställs granskningsområden?

Hur skulle du beskriva Din roll som revisor i kommunal verksamhet?

Hur tror Du att andra aktörer/intressenter uppfattar ditt/ert arbete?

Hur tror du att revisionen används i samhället/av vilka/på vilket sätt/i vilka sammanhang?

Är detta något som ni har i åtanke i ert arbete?

Påverkar intressenternas förväntningar dig?

Hur möter ni de olika förväntningarna?

Vid motstridiga förväntningar bland intressenter, hur möter du det?

Vilka förväntningar har Du på din roll som revisor?

Vad styr Dina förväntningar?

Finns det förväntningar som revisionen INTE kan infria?

Under revisionsprocessen, hur ser kommunikationen ut mellan er och de reviderade? Er och övriga intressenter?

Finns det en fördelning av ansvar för verksamhetens kvalitet och efterlevnad av ägardirektiv, lagstiftning mm mellan revisor och revisionsobjekt

På senare tid har det uppdagas en del offentliga skandaler där allmänheten/media har ifrågasatt revisionen. Har det påverkat utformningen av revision, om ja på vilket sätt?

## Bilaga 2 - Intervjuguide De granskade

### Bakgrundsfrågor

Berätta gärna lite om din bakgrund och den tjänst du har idag. (Vad har du för utbildning, vad har du gjort tidigare och så vidare).

Vad har du för erfarenhet av revision?

Hur ser din kontakt med revision/revisorer ut idag?

Vilken är din roll vid granskning?

Hur involverad är/har du varit?

Vilka delar förknippar du med revision?

Vad är enligt dig revisionens huvudsakliga syfte?

Vilka förväntningar har Du på din roll som revisionsobjekt?

Hur skulle du beskriva revisorns uppgift?

Vilka förväntningar har Du på revisionen?

Vad tycker du att revisorns huvudsakliga uppgifter är?

Hur tycker du att revisionen lever upp till sin roll?

(fråga om oberoende, upptäcka fel och brister, kompetens)

Hur ser dina förväntningar på revisionen och revisorn ut?

Vad tänker du påverkar dina förväntningar?

Förmedlar du dina förväntningar på något sätt?

Finns det förväntningar som revisionen INTE kan infria?

Under revisionsprocessen, hur ser kommunikationen ut mellan er och revisorn?

Finns det en fördelning av ansvar för verksamhetens kvalitet och efterlevnad av ägardirektiv, lagstiftning mm mellan revisor och revisionsobjekt

På senare tid har det uppdagas en del offentliga skandaler där allmänheten/media har ifrågasatt revisionen. Har det påverkat utformningen av revision, om ja på vilket sätt?

### Bilaga 3 - Intervjuguide Journalister

#### Bakgrundsfrågor

Berätta gärna lite om din bakgrund och den tjänst du har idag. (Vad har du för utbildning, vad har du gjort tidigare och så vidare).

Vad har du för erfarenhet av revision?

Hur ser din kontakt med revision/revisorer ut idag?

På vilket sätt och i vilket sammanhang möter du revisionen?

Vilka delar förknippar du med revision?

Vad är enligt dig revisionens huvudsakliga syfte?

Hur skulle du beskriva revisorns uppgift?

Vilka förväntningar har Du på revisionen?

Vad tycker du att revisorns huvudsakliga uppgifter är?

Hur tycker du att revisionen lever upp till sin roll?

(fråga om oberoende, upptäcka fel och brister, kompetens)

Vilken betydelse har media för revision?

Hur ser dina förväntningar på revisionen och revisorn ut?

Vad tänker du påverkar dina förväntningar?

Förmedlar du dina förväntningar på något sätt?

Finns det förväntningar som revisionen INTE kan infria?

Under revisionsprocessen, hur ser kommunikationen ut mellan er och revisorn?

Finns det en fördelning av ansvar för verksamhetens kvalitet och efterlevnad av ägardirektiv, lagstiftning mm mellan revisor och revisionsobjekt

På senare tid har det uppdagas en del offentliga skandaler där allmänheten/media har ifrågasatt revisionen. Har det påverkat utformningen av revision, om ja på vilket sätt?

## Bilaga 4 - Intervjuguide Kommunfullmäktige

### Bakgrundsfrågor

Berätta gärna lite om din bakgrund och det uppdrag du har idag. (Vad har du för utbildning, vad har du gjort tidigare och så vidare).

Vad har du för erfarenhet av revision?

Hur ser din kontakt med revision/revisorer ut idag?

På vilket sätt och i vilket sammanhang möter du revisionen?

Vilka delar förknippar du med revision?

Vad är enligt dig revisionens huvudsakliga syfte?

Hur skulle du beskriva revisorns uppgift?

Vilka förväntningar har Du på revisionen?

Vad tycker du att revisorns huvudsakliga uppgifter är?

Hur tycker du att revisionen lever upp till sin roll?

(fråga om oberoende, upptäcka fel och brister, kompetens)

Vilken betydelse har media för revision?

Hur ser dina förväntningar på revisionen och revisorn ut?

Vad tänker du påverkar dina förväntningar?

Förmedlar du dina förväntningar på något sätt?

Finns det förväntningar som revisionen INTE kan infria?

Under revisionsprocessen, hur ser kommunikationen ut mellan er och revisorn?

Finns det en fördelning av ansvar för verksamhetens kvalitet och efterlevnad av ägardirektiv, lagstiftning mm mellan revisor och revisionsobjekt

På senare tid har det uppdagas en del offentliga skandaler där allmänheten/media har ifrågasatt revisionen. Har det påverkat utformningen av revision, om ja på vilket sätt?